

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

A PRODUÇÃO DO SABER NOS CAMPOS DE CONTROLADORIA E
CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA
INSPIRADA NA ARQUEOLOGIA *FOUCAULTIANA*

FLAVIANO COSTA

CURITIBA

2010

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Costa, Flaviano

A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial:
uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana /
Flaviano Costa. - 2010

155 f.; grafs., tabs.

Orientador: Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná.

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências
Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2010

1. Controladoria. 2. Contabilidade Gerencial. 3. Foucault, Michel, 1926-1984
4. Publicações científicas. I. Espejo, Marcia Maria dos Santos Bortolucci. II.
Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Ciências Sociais Aplicadas.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 658.15107

**A PRODUÇÃO DO SABER NOS CAMPOS DE CONTROLADORIA E
CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA
INSPIRADA NA ARQUEOLOGIA *FOUCAULTIANA***

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO
TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO:
CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO PARANÁ.

PROF^a. DR^a. MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
Coordenadora do PPG-Mestrado em Contabilidade

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS
PROFESSORES:

PROF^a. DR^a. MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
Presidente

PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
Examinador

PROF. DR. JOÃO MARCELO CRUBELLATE
Examinador

FLAVIANO COSTA

A PRODUÇÃO DO SABER NOS CAMPOS DE CONTROLADORIA E
CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA
INSPIRADA NA ARQUEOLOGIA *FOUCAULTIANA*

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado
em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Márcia Maria dos Santos
Bortolocci Espejo

CURITIBA

2010

Dedico essa dissertação a todos aqueles que
consagram suas carreiras à obtenção do
progresso intelectual, fazendo
compreensíveis o bem e o mal, pois, o
desenvolvimento do livre-arbítrio acompanha
o da inteligência e aumenta a
responsabilidade dos atos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, inteligência suprema e causa primária de todas as coisas.

Agradeço ao Amigo Maior e companheiro de todas as horas Jesus Cristo, modelo e guia a ser seguido. Aos Espíritos amigos que me acompanham e auxiliam em todas as horas, principalmente meu Mentor Espiritual. Agradeço de modo especial à Mentora Espiritual Joanna de Ângelis que muitas vezes dita mensagens que são verdadeiras cartas de auxílio para o meu Espírito ainda imperfeito, mas procurando o progresso intelecto-moral e finalmente agradeço a Veneranda Doutrina Espírita pelos ensinamentos a mim transmitidos.

À minha família: Mãe e Pai, vocês são meus exemplos de vida, sem vocês certamente minha vida não teria tido sentido algum, agradeço o amor incondicional. Daniel, Elisangela e Jean, meus queridos irmãos, agradeço os momentos de companheirismo e carinho dedicados a mim. A todos os demais componentes da minha grande família, agradeço a torcida e as orações dispensadas.

Um agradecimento especial à professora doutora Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo; mais que uma orientadora, um exemplo a ser seguido como pesquisadora, professora e também como ser humano. Obrigado pela dedicação na orientação desta minha obra dissertativa, a professora é especial para mim.

Aos irmãos do Grupo de Estudos Espírita Francisco Cândido Xavier; Orlando, Márcia, Vera e Mônica. Um agradecimento especial aos amigos Orlando e Márcia pelos conselhos, pelo companheirismo e pelas oportunidades de aprendizado mútuo, proporcionados ao longo destes anos de amor fraternal.

Aos colegas de mestrado, pelos momentos de reflexão, debate e também, de descontração. Faço um agradecimento especial para as amigas Flávia Gassner e Ana Paula, pelas parcerias de pesquisa e conversas construtivas, adoro vocês minhas amigas gaúchas. Aninha, serei eternamente grato por todos os momentos que passamos juntos, pelos auxílios, pelos sorrisos, pelas inquietudes, pelos conselhos, pelas palavras de Paz, pelas revisões nos trabalhos, pelas parcerias feitas, enfim, pelo grande carinho e amor fraternal que nutrimos um pelo outro,

certamente nos conhecemos de outras vidas. Agradeço também, aos demais colegas de convivência Laurindo, Cristiane, Tatiane e Rosenery.

Ao professor Dr. Lauro Brito de Almeida que, juntamente com a professora Márcia, foi importante para a minha formação enquanto docente e pesquisador, pela oportunidade de conviver com uma pessoa generosa e sempre amistosa.

Ao professor Dr. João Marcelo Crubellate pelos preciosos apontamentos feitos na presente dissertação no ato da qualificação. Ponderações essas de muita relevância para que esta pesquisa possa ser reproduzida e difundida no meio acadêmico, sem incorreções ou equívocos, principalmente por ser um estudo com teor filosófico e interdisciplinar elevado.

À professora doutora Yára Lúcia Mazziotti Bulgacov que me recebeu muito bem na disciplina de Comportamento Organizacional, na qual fui buscar apoio junto ao Programa de Pós-Graduação em Administração, proporcionando valiosas contribuições para realização desse trabalho, principalmente na parte qualitativa e nas reflexões acerca das abordagens epistemológicas. Também, aos meus queridos mestres, especialmente aos professores Ademir Clemente, Ana Paula Mussi Szabo Cherobim, Luciano Márcio Scherer, Paulo de Mello Garcias e Vicente Pacheco, pela assistência recebida no decorrer das disciplinas.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior pelo apoio financeiro recebido e à Universidade Federal do Paraná pela oferta de um curso de qualidade e gratuito. Agradeço também, à secretaria do Programa de Pós-Graduação Mestrado em Contabilidade, pelo suporte administrativo prestado.

- Como?! Você pensa que eu teria tanta dificuldade e tanto prazer em escrever, que eu me teria obstinado nisso, cabeça baixa, se não preparasse – com as mãos um pouco febris – o labirinto onde me aventurar, deslocar meu propósito, abrir-lhe subterrâneos, enterrá-lo longe dele mesmo, encontrar-lhe desvios que resumem e deformam seu percurso, onde me perder e aparecer, finalmente, diante de olhos que eu não terei mais que encontrar? Vários, como eu sem dúvida, escrevem para não ter mais um rosto. Não me pergunte quem sou e não me diga para permanecer o mesmo: é uma moral de estado civil; ela rege nossos papéis. Que ela nos deixe livres quando se trata de escrever.

(Michel Foucault)

RESUMO

O presente estudo foi desenvolvido com a finalidade de analisar a produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, utilizando por inspiração os procedimentos arqueológicos *foucaultianos*, no período compreendido entre os anos de 2007 a 2009, no Brasil. Assim, procurou-se mapear as regras de formação discursiva aos níveis dos objetos, das modalidades enunciativas, dos sistemas de formação conceitual e das estratégias, buscando, por meio do entrelaçamento deles, compreender as regras que formam os discursos nesses campos de conhecimento. Trata-se de um estudo predominantemente descritivo, que, por meio de análises bibliométricas e cientométricas das citações, explorou 128 artigos científicos veiculados nos Congressos USP Controladoria e Contabilidade e ANPCONT e no ENANPAD. No que diz respeito à análise das formações discursivas ao nível dos objetos, observou-se que na controladoria o objeto predominante foi a Avaliação de Desempenho Organizacional (25,49%), enquanto na contabilidade gerencial foi a Contabilidade, Análise e Gestão Estratégica de Custos (20,78%). Diante desses resultados foi possível verificar a preferência dos pesquisadores pelas temáticas mais voltadas à aspectos operacionais das organizações. No concernente às modalidades enunciativas, averiguou-se que, em ambos os campos houve predominância de formação de redes de cooperação entre os autores, constatando-se um pequeno número de publicações com autoria única. Os autores mais prolíferos do campo de controladoria foram: Ana Maria Roux Valentini Coelho César, Auster Moreira Nascimento e Carlos Alberto Diehl, todos com 5 artigos cada, enquanto no campo de contabilidade gerencial, o autor mais prolífico foi Fábio Frezatti, contando com 9 publicações. Quanto à análise do sistema de formação conceitual, verificou-se que as pesquisas do tipo levantamento e estudos de caso foram predominantes em ambos os campos e, também no campo de contabilidade gerencial um elevado percentual de pesquisas prescritivas (19,48%), cujo foco central é a proposição de modelos. No que diz respeito às estratégias, evidenciou-se que nos dois campos analisados predominou a utilização de conceitos para embasar as investigações propostas, sendo o percentual de uso de teorias muito baixo. Por fim, foi realizada uma análise polifônica dos discursos que também apresentou grande dispersão de elementos. Diante das análises não foi possível a obtenção de uma regularidade, devido à alta dispersão e descontinuidade existentes nos campos, fator esse explicativo da falta de delimitação dos campos e da interposição dos conteúdos. No que diz respeito às limitações do estudo, ressalta-se os veículos de comunicação selecionados e o recorte temporal. No que tange às implicações da investigação, os resultados atentam à importância do mapeamento da produção do saber nos campos analisados. Quanto à realização de pesquisas futuras, sugere-se a ampliação do escopo de análise em termos temporal e de veículos de comunicação, bem como, a conversação entre Foucault, com a sua arqueogenealogia e Bourdieu, com a sua estrutura de campos e aspectos conceituais relativos *habitus* e capital, pois se pode obter por meio dessas teorias interpretativas um importante fruto da interdisciplinaridade e compreender as relações complexas existentes na produção dos saberes e na constituição dos campos de controladoria e contabilidade gerencial.

Palavras-chave: Arqueologia do Saber. Controladoria. Contabilidade Gerencial. Michel Foucault. Produção do Saber.

ABSTRACT

This study was conducted to examine the production of knowledge in the fields of management accounting and controlling, using procedures inspired by foucaultian archaeological in the period between the years 2007 to 2009 in Brazil. So, we tried to map the rules of discursive formation to the levels of objects, the procedure set, systems training concept and strategies, seeking, through the interweaving them understand the rules that form the discourse in these fields of knowledge. This is predominantly a descriptive study, which, by means of scientometric and bibliometric analysis of citations, 128 papers explored served in Congresso USP de Controladoria e Contabilidade and ANPCONT and ENANPAD. As regards the analysis of discursive formations in terms of objects, it was observed that in management control the object was predominant Organizational Performance Evaluation (25.49%), whereas in management accounting was the Accounting, Analysis and Strategic Management Costs (20.78%). Given these results it was possible to verify the preference of researchers for more focused on the operational aspects of the organizations. With regard to the procedures set out, it was found that in sample fields predominated formation of networks of cooperation between the authors, noting a small number of publications with one author. The most prolific authors of the management control field were: Ana Maria Roux Valentini Coelho Cesar, Auster Moreira Nascimento and Carlos Alberto Diehl, with 5 items each, while in the field of management accounting, the most prolific author was Fábio Frezatti with 9 publications. The analysis of the training system concept, it was found that the type of survey research and case studies were predominant in both fields, and also in the field of management accounting a high percentage of prescriptive research (19.48%), whose central focus is the proposition of models. With respect to strategies, it became clear that the two analyzed fields dominated the use of concepts to base the research proposals, and the percentage of use of theories too low. Finally, we conducted an analysis of polyphonic discourses that also showed a large dispersion of elements. Before the analysis was not possible to obtain a regular basis due to the high dispersion and discontinuity existing in fields, a factor explaining the failure to define the fields and the bringing of the content. Regarding the study limitations, we highlight the media selected and the time line. With regard to the implications of the research, the results undermine the importance of mapping the production of knowledge in the fields analyzed. The making of future research, we suggest the expansion of the scope of analysis in terms of both time and media, as well as the conversation between Foucault, with his archeology and genealogy and Bourdieu, with its field structure and conceptual issues relating *habitus* and capital, as it can get through these interpretive theories an important fruit of interdisciplinary and understand the complex relationships existing in the production of knowledge and the development of the fields of management control and management accounting.

Key words: Archeology of Knowledge. Management Control. Management Accounting. Michel Foucault. Production of Knowledge.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Níveis Discursivos.....	36
Quadro 2 – Elementos de Caracterização dos Enunciados.....	38
Quadro 3 – Quadro Geral da Obra - As Palavras e as Coisas	42
Quadro 4 – Tipos de Leitura e Idéias de Foucault utilizadas	47
Quadro 5 - Tipologias Bibliométrica e Cienciométrica.....	50
Quadro 6 – Razões que levam um Pesquisador a Citar outros Pesquisadores	52
Quadro 7 – Aspectos Relativos à Análise de Citações.....	53
Quadro 8 – Síntese dos marcos históricos da controladoria.....	57
Quadro 9 – Quadro Analítico das Atribuições da Controladoria	59
Quadro 10 – Quadro Analítico das Atribuições Pessoais do <i>Controller</i>	61
Quadro 11 – Fronteiras do controle gerencial.	62
Quadro 12 – Conceitos de Contabilidade Gerencial	64
Quadro 13 – Contabilidade Financeira x Contabilidade Gerencial	66
Quadro 14 - Segregação dos Artefatos de Contabilidade Gerencial nos Estágios Evolutivos.....	70
Quadro 15 – Perspectivas na Pesquisa Qualitativa.....	74
Quadro 16 – Nível dos Objetos da Controladoria	77
Quadro 17 – Nível dos Objetos da Contabilidade Gerencial.....	78
Quadro 18 – Nível das Modalidades Enunciativas.....	79
Quadro 19 – Nível do Sistema de Formação Conceitual.....	80
Quadro 20 – Tipologias de Pesquisas.....	81
Quadro 21 – Técnicas de Coleta de Informações, Dados e Evidências	82
Quadro 22 – Nível das Estratégias	83
Quadro 23 – Análise de Citações no Contexto da Formação Discursiva.....	84
Quadro 24 – Quadro Classificatório da População do Estudo	87

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura da Dissertação	31
Figura 2 – Fases das obras <i>foucaultianas</i>	33
Figura 3 – Diferenças e relações entre Controladoria, Controle Gerencial, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e Sistemas de Informações Gerenciais	55
Figura 4 – Evolução da Contabilidade Gerencial	67
Figura 5 – Estágios dos Artefatos de Contabilidade Gerencial	71
Figura 6 – Desenho da Pesquisa	85

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuição da População de Estudo	88
Gráfico 2 – Participação dos Objetos da Controladoria nas Publicações Analisadas	92
Gráfico 3 – Participação dos Objetos de Contabilidade Gerencial nas Publicações Analisadas	95
Gráfico 4 – Número de Autores por Artigo no Campo de Controladoria	98
Gráfico 5 – Número de Autores por Artigo no Campo de Contabilidade Gerencial	104
Gráfico 6 – Natureza dos Artigos do Campo de Controladoria	113
Gráfico 7 – Tipologia das Pesquisas do Campo de Controladoria	114
Gráfico 8 – Dimensão Teórica das Pesquisas do Campo de Controladoria	115
Gráfico 9 – Dimensão Epistemológica das Pesquisas do Campo de Controladoria	116
Gráfico 10 – Natureza dos Artigos do Campo de Contabilidade Gerencial.....	117
Gráfico 11 – Tipologia das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial	118
Gráfico 12 – Dimensão Teórica das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial	119
Gráfico 13 – Dimensão Epistemológica das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial	121
Gráfico 14 – Estratégias utilizadas nas Pesquisas do Campo de Controladoria.....	124
Gráfico 15 – Estratégias utilizadas nas Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial	125

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Número de Artigos Componentes da População-Alvo Analisada.....	87
Tabela 2 – Número de Artigos Componentes da População de Estudo por Linha Investigativa	90
Tabela 3 – Objetos da Controladoria	91
Tabela 4 – Objetos da Contabilidade Gerencial	94
Tabela 5 – Autores por Artigo e Média de Autores no Campo de Controladoria	99
Tabela 6 – Número de Artigos Publicados por Autor no Campo de Controladoria.....	100
Tabela 7 – Lugares Institucionais do Campo de Controladoria	101
Tabela 8 – Posições do Sujeito Enunciador do Discurso no Campo de Controladoria.....	103
Tabela 9 – Autores por Artigo e Média de Autores no Campo de Contabilidade Gerencial .	105
Tabela 10 – Número de Artigos Publicados por Autor no Campo de Contabilidade Gerencial	106
Tabela 11 – Lugares Institucionais no Campo de Contabilidade Gerencial.....	107
Tabela 12 – Posições do Sujeito Enunciador do Discurso no Campo de Contabilidade Gerencial.....	109
Tabela 13 – Autores por Artigo e Média de Autores nos Campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial	110
Tabela 14 – Número de Artigos Publicados por Autor nos Campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial	111
Tabela 15 – Lugares Institucionais dos Campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial	112
Tabela 16 – Dimensão Técnica das Pesquisas do Campo de Controladoria	115
Tabela 17 – Dimensão Técnica das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial	120
Tabela 18 – Natureza e Tipologia das Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial.....	121
Tabela 19 – Dimensão Teórica das Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial.....	122
Tabela 20 – Dimensão Técnica das Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial.....	123
Tabela 21 – Estratégias utilizadas nas Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial.....	126
Tabela 22 – Tipos de Documentos Referenciados no Campo de Controladoria.....	128
Tabela 23 – Idiomas dos Documentos Referenciados no Campo de Controladoria	130
Tabela 24 – Temporalidade dos Documentos Referenciados no Campo de Controladoria...	130
Tabela 25 – Tipos de Autorias dos Documentos Referenciados no Campo de Controladoria	131
Tabela 26 – Autorias das Referências no Campo de Controladoria.....	131
Tabela 27 – Periódicos Estrangeiros Referenciados no Campo de Controladoria	132
Tabela 28 – Periódicos Nacionais Referenciados no Campo de Controladoria	133
Tabela 29 – Tipos de Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial ...	134
Tabela 30 – Idiomas dos Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial	135
Tabela 31 – Temporalidade dos Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial.....	136

Tabela 32 – Tipos de Autorias dos Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial.....	136
Tabela 33 – Autorias das Referências no Campo de Contabilidade Gerencial	137
Tabela 34 – Periódicos Estrangeiros Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial	138
Tabela 35 – Periódicos Nacionais Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial	139
Tabela 36 – Tipos de Documentos Referenciados no Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial.....	140

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio baseado em Atividades
ABM	Gestão baseada em Atividades
ANPAD	Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração
ANPCONT	Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CG	Contabilidade Gerencial
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
ENANPÀD	Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GECON	Gestão Econômica
GT	<i>Grounded Theory</i>
IES	Instituição(ões) de Ensino Superior
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accounting</i>
IMAP	<i>International Management Accounting Practice</i>
JIT	<i>Just in Time</i>
MVA	<i>Market Value Added</i>
PPG	Programa de Pós-Graduação
RAC	Revista de Administração Contemporânea
RAE	Revista de Administração de Empresas
RAP	Revista de Administração Pública
RAUSP	Revista de Administração da Universidade de São Paulo
RCF	Revista Contabilidade & Finanças
TI	Tecnologia da Informação
US-GAAP	<i>United States - Generally Accepted Accounting Principles</i>
VBM	Gestão baseada em Valor

LISTA DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

ESEG	Escola Superior de Engenharia e Gestão
FA7	Faculdade 7 de Setembro
FAC	Faculdade de Ciências Administrativas de Curvelo
FACE	Faculdade Casa do Estudante
FECAP	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
FEMA	Fundação Educacional Machado de Assis
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FUCAPE	Fucape <i>Business School</i>
FURB	Universidade Regional de Blumenau
FVC	Fundação Visconde de Cairú
IMES	Universidade Municipal de São Caetano do Sul
MACKENZIE	Universidade Presbiteriana Mackenzie
PUC-PR	Pontifícia Universidade Católica do Paraná
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
SHEFFIELD	<i>Sheffield University</i>
UEFS	Universidade Estadual de Feira de Santana
UEM	Universidade Estadual de Maringá
UEMS	Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UNB	Universidade de Brasília
UNC	<i>Universidad Nacional de Córdoba</i>
UNIJUÍ	Universidade do Noroeste do Rio Grande do Sul

UNISC	Universidade de Santa Cruz do Sul
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UNITAU	Universidade de Taubaté
UNIZAR	<i>Universidad de Zaragoza</i>
UNOESC	Universidade do Oeste de Santa Catarina
USP	Universidade de São Paulo
VALENCIA	<i>Universitat de Valencia</i>
YORK	<i>York University</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	20
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	21
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	25
1.2.1 Objetivo Geral	25
1.2.2 Objetivos Específicos	25
1.3 JUSTIFICATIVA	26
1.4 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	28
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	30
2 ARQUEOLOGIA DO SABER: O MÉTODO <i>FOUCAULTIANO</i>	33
2.1. A TRAJETÓRIA ARQUEOLÓGICA DE FOUCAULT: AS OBRAS PROGRESSIVAS	39
2.1.1 História da Loucura (1961): Loucura ou Ausência de Razão?	40
2.1.2 O Nascimento da Clínica (1963): A Arqueologia no Olhar Médico	41
2.1.3 As Palavras e as Coisas (1966): A Arqueologia que Revela <i>Epistémês</i>	41
2.1.4 A Arqueologia do Saber (1969): A Arqueologia do Discurso	43
2.2 FOUCAULT NA CONTABILIDADE	46
3 TÉCNICAS AUXILIARES À ARQUEOLOGIA	49
4 CONTROLADORIA E CONTROLE GERENCIAL	55
4.1 CONTROLADORIA	56
4.1.1 A Controladoria como Órgão Administrativo	57
4.1.2 A Controladoria como Área de Conhecimento	58
4.1.3 Atribuições e Responsabilidades da Controladoria	59
4.1.4 Perfil Profissional e Pessoal esperado de um <i>Controller</i>	60
4.2 CONTROLE GERENCIAL	61
5 CONTABILIDADE GERENCIAL	64
5.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	65
5.2 CONTABILIDADE GERENCIAL X CONTABILIDADE FINANCEIRA	65
5.3 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL	67
5.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	69
6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	72
6.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	73
6.2 TEORIA DE BASE	75
6.3 CONSTRUCTO RELATIVO À ARQUEOLOGIA DO SABER	75
6.3.1 Formação Discursiva	76
6.3.1.1 Nível dos Objetos	76
6.3.1.2 Nível das Modalidades Enunciativas	79
6.3.1.3 Nível dos Conceitos	80
6.3.1.4 Nível das Estratégias	83
6.3.2 Polifonia e Citações no Contexto da Arqueologia do Saber	84
6.4 DEFINIÇÕES OPERACIONAIS	85
6.5 POPULAÇÃO	86
6.6 COLETA E TABULAÇÃO DOS DADOS	88
7 ANÁLISES DOS DADOS	90
7.1 PRODUÇÃO DO SABER EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL	90
7.1.1 Análise das Formações Discursivas ao Nível dos Objetos	91
7.1.1.1 Objetos da Controladoria	91

7.1.1.2	Objetos da Contabilidade Gerencial.....	93
7.1.1.3	Análise Comparativa dos Objetos em Controladoria e CG	97
7.1.2	Análise das Formações Discursivas ao Nível das Modalidades Enunciativas..	98
7.1.2.1	Modalidades Enunciativas em Controladoria	98
7.1.2.2	Modalidades Enunciativas em Contabilidade Gerencial	104
7.1.2.3	Análise Comparativa das Modalidades Enunciativas em Controladoria e CG	110
7.1.3	Análise das Formações Discursivas ao Nível dos Conceitos	112
7.1.3.1	Sistema de Formação Conceitual em Controladoria.....	113
7.1.3.2	Sistema de Formação Conceitual em Contabilidade Gerencial	117
7.1.3.3	Análise Comparativa dos Conceitos em Controladoria e CG	121
7.1.4	Análise das Formações Discursivas ao Nível das Estratégias.....	123
7.1.4.1	Estratégias em Controladoria.....	124
7.1.4.2	Estratégias em Contabilidade Gerencial	125
7.1.4.3	Análise Comparativa das Estratégias em Controladoria e CG.....	126
7.1.5	Análise Polifônica dos Discursos	127
7.1.5.1	Análise Polifônica dos Discursos do Campo de Controladoria	128
7.1.5.2	Análise Polifônica dos Discursos do Campo de Contabilidade Gerencial	133
7.1.5.3	Análise Comparativa da Polifonia em Controladoria e CG	139
8	CONCLUSÃO.....	142
	REFERÊNCIAS	147

1 INTRODUÇÃO

No cenário brasileiro hodierno tem-se aumentado o número de publicações versando sobre a temática de contabilidade gerencial e o uso das práticas contábeis gerenciais (GUERREIRO; CASADO; BIO, 2004; FREZATTI, 2005; GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006; SOUTES, 2006; SANTOS; ALMEIDA; CROZATTI, 2007; ESPEJO, 2008; OYADOMARI *et al*, 2008; ESPEJO *et al*, 2009), entre outros. Em tais estudos percebe-se a constante preocupação em difundir a importância das informações geradas pela contabilidade gerencial, subsidiando a tomada de decisões e a busca por outras vertentes que possam explicar o porquê da utilização ou não dessas práticas na tentativa de esclarecimento do *gap* existente entre o crescente desenvolvimento teórico e o paradoxal declínio no emprego desses instrumentos, ferramentas ou técnicas.

Adicionalmente, ponderando-se a manifestação de Otley (1994) de que a contabilidade gerencial deve ser considerada a principal ferramenta de controle do processo de gestão, constata-se também, no Brasil, uma gama de estudos na área de controladoria ou controle gerencial (MARTIN, 2002; MOURA; BEUREN, 2003; MARTIN; SANTOS; DIAS FILHO, 2004; RODRIGUES; GOMES, 2005; ANTUNES, 2006; REGINATO; NASCIMENTO, 2007; SA; BERDEJO, 2008; OYADOMARI *et al*, 2009), entre outros. Nestas pesquisas verifica-se a ênfase dada ao processo de gestão com foco na continuidade da organização, por meio da tomada de decisões que maximizem o valor da empresa, mostrando assim, que o papel da contabilidade extrapola ao registro e mensuração de fatos econômicos passados, gerando informações úteis e relevantes para atingir a eficácia organizacional futura.

Outra angulação que tem servido de temática bastante prolífera nas investigações da ciência contábil é o estudo do perfil metodológico das publicações e demais veículos de comunicação, aplicando-se a bibliometria e técnicas de pesquisa qualitativa (OLIVEIRA, 2002; THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005; CARDOSO *et al*, 2005; LEITE FILHO, 2006; BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007; LYRIO; BORBA; COSTA, 2007; ESPEJO *et al*, 2008; MENDONÇA NETO; RICCIO; SAKATA, 2009), entre outros. Por meio destes estudos, pode-se obter um importante produto da interdisciplinaridade que assinala o pensamento científico no contexto social contemporâneo.

Porém, ainda se verifica que, no Brasil, a combinação entre as três vertentes de pesquisa anteriormente citadas (contabilidade gerencial, controladoria e exploração da bibliometria e cientometria conjugadas com técnicas qualitativas de análises de publicações) são pouco discutidas em profundidade. Constata-se que são escassas as análises bibliométricas ou cientométricas vinculadas especificamente aos campos de conhecimento da contabilidade gerencial e controladoria, e quando tal fato é verificado, as considerações voltam-se, em sua maioria, para aspectos quantitativos tais como, produtividade de autores, publicações por instituição, publicações por região, etc. Nessa perspectiva, faz-se necessária, além da abordagem tradicionalmente quantitativa, a interpretação qualitativa dos dados, possibilitando visões mais abrangentes desses campos de conhecimento.

Sendo assim, a presente investigação propõe-se a descrever, com o auxílio das análises bibliométricas e de citações, o processo de formação e evolução do saber em controladoria e contabilidade gerencial, baseando-se em uma perspectiva arqueológica do saber nesses ramos de conhecimento. Acrescenta-se que, na opinião de Alvarenga (1998) o desenvolvimento de estudos em diferentes campos da ciência, inclusive àqueles de natureza arqueológica e epistemológica, tende a ser fortalecido pelas técnicas bibliométricas de pesquisa. Dessa forma, nesta seção o assunto tratado é contextualizado, com foco na problemática e na questão de pesquisa que foram delineadas. Adicionalmente, definem-se os objetivos aos quais se pretende alcançar e expõem-se argumentos indicativos da importância da investigação e as contribuições que traz à ciência contábil. Na sequência são apresentadas as delimitações do tema e a estrutura da dissertação.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

As organizações estão sendo desafiadas a apresentar vantagens competitivas em relação a seus concorrentes em razão das mutações que vem sofrendo o contexto social contemporâneo, a pretexto do rápido desenvolvimento econômico nas últimas décadas; da globalização que traz consigo a queda das barreiras geográficas e culturais; da elevação mundial do nível de educação; do crescimento em âmbito tecnológico; da velocidade na produção e transmissão das informações; e todas as demais mudanças que atualmente se observam no âmbito corporativo (FREITAS, 2000).

Para alcançar êxito nas tomadas de decisões que envolvem essas mudanças de domínio empresarial, os gestores utilizam-se das informações contábeis gerenciais

provenientes da aplicação de determinadas práticas contábeis gerenciais escolhidas para esse fim. Corroborando com essa visão, Padoveze (2003, p. 9) explicita que “[...] a contabilidade gerencial mudou o foco da contabilidade, passando dos registros e análise das transações financeiras para a utilização da informação para decisões, afetando o futuro [...]”. Revisitando-se obras de décadas anteriores da contabilidade brasileira, pode-se perceber essa noção gerencial da ciência contábil, como no excerto seguinte:

Bem vemos que a Contabilidade não se resume na arte assaz difícil de colocar os elementos em condições de resumi-los na demonstração gráfica, que muito se assemelha a um pórtico, em cujas colunas laterais estão inscritas as palavras “Ativo” e “Passivo”, e na arquitrave a designação “Balanço”. Esse monumento resulta de inúmeras fórmulas gráficas que durante muito tempo foram tidas como únicas da Contabilidade. Entretanto, os arcanos da Contabilidade estão reservados àqueles que souberem transpor esse pórtico para conhecer a essência dos fatos contábeis (HERRMANN JUNIOR, 1946, p. 55 *apud* VIANA, 1962, p. 31).

Diante desse contexto, nos últimos anos, a quantidade das publicações de pesquisas em controladoria, contabilidade gerencial e suas diversas angulações têm experimentado um aumento gradual (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007), em decorrência do grau de importância atribuído a esses ramos de conhecimento. Adicionalmente, constata-se que muitos desses estudos são interdisciplinares e se utilizam de teorias elaboradas por outras ciências, manifestando assim, seu aspecto dinâmico e multifacetado. Desse modo, a ciência da informação, por meio da bibliometria e da análise de citações, contribui sobremaneira para um delineamento da construção do saber contábil gerencial e dos perfis metodológicos das investigações desses campos de conhecimento. Colaborando para esse entendimento, Lima (1986) afirma que o campo da bibliometria não é circunscrito apenas à ciência da informação, sendo interdisciplinar e contabilizando profissionais de diversas áreas de atuação.

Ratificando tais ponderações, Vanz e Caregnato (2003) cogitam que toda e qualquer ciência se desenvolve sistematicamente por meio da produção e do fluxo de informações, até que se torne conhecimento. Nesse sentido, Cardoso *et al* (2005, p. 35) afirmam que “[...] mapear e conhecer trabalhos acadêmicos publicados em determinada área por meio de revisões sistemáticas é uma das formas de possibilitar a avaliação e a reflexão desses trabalhos e da área em questão [...]”. Na mesma linha argumentativa, Alvarenga (1998) assevera que os ramos de conhecimento científico se fortalecem a partir dos estudos especializados avançados, e a literatura decorrente desse processo se constitui no componente fundamental da materialização do conhecimento.

Assim sendo, Vanz e Caregnato (2003) argumentam que a disseminação desse conhecimento gerado por determinado ramo de conhecimento é uma tarefa dos pesquisadores pertencentes a essa área, que o fazem por meio das publicações científicas. As autoras ainda adicionam que a divulgação dos resultados dessas investigações é gerativa de subsídios para a retroalimentação de todo o processo científico do campo. Contudo, há que se ressaltar a assertiva interposta por Foucault (2004, p. 26) que nas publicações, “[...] além do título, das primeiras linhas e do ponto final, além de sua configuração interna e da forma que lhe dá autonomia, ele está preso em um sistema de remissões a outros livros, outros textos, outras frases: nó em uma rede.”

Tal proposição reforça o fato de que, ao elaborar trabalhos, o pesquisador recorre a outras pesquisas já registradas na área investigada e, nesse processo, faz referências às idéias ou aos resultados dos autores que o antecederam, gerando o que comumente convencionou-se denominar de referências bibliográficas. Para Noronha (1998), o conjunto de referências bibliográficas de um documento mostra o relacionamento existente entre esses estudos, sendo sua função dar autoridade e credibilidade para as idéias contidas no texto, além de servir de fonte de estudos para pesquisadores da área examinada. Confirmando esse conceito, Rodrigues (1982, p. 36) pondera que as citações, representam “[...] elos entre indivíduos, instituições e áreas de pesquisa [...]”. Vale recordar a célebre frase atribuída a Isaac Newton (1643-1727), “se vi mais longe foi porque estava em pé sobre ombros de gigantes”, fazendo alusão aos pensadores e pesquisadores que o precederam.

Portanto, a citação é um dos meios de compreensão de como uma idéia se originou, por quem, as mudanças que sofreu e, tendo caído em desuso, a teoria que a substituiu, revelando assim, um aspecto arqueológico da informação científica encontrada em determinado campo de conhecimento. Logo, avalia-se como relevante a análise aprofundada das referências em publicações em qualquer área do conhecimento humano, podendo se constituir em produto de grande importância para a justaposição de visões diferenciadas, imbricadas no processo de produção de conhecimento, ensejando *a posteriori*, análises de natureza qualitativa.

Esta análise qualitativa se faz necessária para uma melhor compreensão da construção do conhecimento em determinada área, pois, conforme Foucault (2004, p. 31), não se pode analisar um conjunto de discursos sem ir além dos próprios enunciados, ou seja, “[...] trata-se de reconstituir um outro discurso, de descobrir a palavra muda, murmurante,

inesgotável, que anima do interior a voz que escutamos, de restabelecer o texto miúdo e invisível que percorre o interstício das linhas escritas e, às vezes, as desarruma [...]”.

O pensamento *foucaultiano* oferece aos campos de conhecimento uma alternativa consistente para análise qualitativa dos dados obtidos, por meio da bibliometria, mediante a abordagem intrinsecamente dialógica que desvela entre o “dado” e o “não dado”, trazendo à superfície elementos até então ocultos pela bibliometria, tais como os componentes históricos e contextuais (ALVARENGA, 1998). Nesse sentido, o conhecimento científico produzido pelas áreas de controladoria e contabilidade gerencial repousa sobre um arcabouço institucional representado pelos mecanismos de controle social presentes em cada época.

Deste modo, é salutar destacar que ao se desenvolver um estudo bibliométrico de publicações em qualquer área do saber, faz-se necessária a compreensão de que a construção do conhecimento está repleta de fatores subjetivos e de interesses pessoais que condicionam a conduta social no processo científico. Por essa razão, Vandresen (2008, p. 7) esclarece que para Michel Foucault existe um afastamento entre a arqueologia do saber e a epistemologia, pois, “[...] enquanto esta se situa na região da cientificidade da natureza e da vida, estudando as diversas ciências a partir do princípio racionalista, a primeira investiga o homem como uma nova região e como fundamento das ciências modernas”.

Sendo assim, estudos que resgatem essa idéia arqueológica *foucaultiana*, nos campos de conhecimento em controladoria e contabilidade gerencial podem contribuir para o entendimento dos discursos contidos nas publicações dessas áreas. Colaborando para esse entendimento Vandresen (2008) esclarece que a análise arqueológica possibilita descrever o conjunto de regras que dominam as práticas discursivas. Em consequência das ponderações expostas, a presente investigação propõe uma análise da produção científica constante em *anais* de eventos que contemplem as temáticas de controladoria e contabilidade gerencial, levando-se em consideração a proposta arqueológica *foucaultiana*, mediante a aplicação de análises bibliométricas e das citações desses artigos, com o objetivo de delinear a base do conhecimento nessas investigações e as tendências futuras para esses ramos de conhecimento considerados.

Em decorrência das considerações reunidas, a questão orientadora da presente investigação é: ***Como está estruturada a produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, veiculada no formato de artigos científicos no Brasil, utilizando***

por inspiração os procedimentos arqueológicos foucaultianos? Esse é o cerne deste estudo que se baseia na metodologia *foucaultiana* de arqueologia do saber para a identificação da formação do saber em controladoria e contabilidade gerencial, operacionalizadas pela bibliometria e análise de citações como técnicas auxiliares para obtenção dos resultados empíricos.

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os objetivos são de fundamental importância para o desenvolvimento de um estudo, visto que indicam o resultado que se pretende atingir ao final de determinada pesquisa científica (BEUREN, 2004). Sendo assim, a seguir são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos da presente investigação.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é analisar a produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, utilizando por inspiração os procedimentos arqueológicos *foucaultianos*, considerando uma delimitação espaço-temporal.

1.2.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos da investigação, têm-se:

- 1) identificar os artigos divulgados nos *anais* dos eventos: [1] Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - ENANPAD; [2] Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e; [3] Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - ANPCONT, que contemplem a linha temática de controladoria e contabilidade gerencial no período de 2007 a 2009;
- 2) identificar o estado da arte das pesquisas veiculadas nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, por meio da bibliometria e pela análise de citações dos artigos selecionados;
- 3) analisar a produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, utilizando por inspiração os procedimentos arqueológicos *foucaultianos*.

1.3 JUSTIFICATIVA

As pesquisas científicas realizadas precisam apresentar justificativas plausíveis para serem elaboradas e, por vezes, suscitam certa reflexão aos leitores que a estão manuseando. Em primeiro lugar, estudos que indiquem como o pensamento científico em contabilidade gerencial e controladoria está estruturado merecem maior atenção e relevância por constituírem uma visão sistêmica desses ramos de conhecimento. Colaborando para esse entendimento, Dias Filho e Machado (2004) observam que são necessários estudos adicionais no campo de pesquisa contábil que forneçam elementos para subsidiar com maior profundidade o entendimento do processo de desenvolvimento do conhecimento na contabilidade. Ainda sob essa égide conclusiva, Lyrio, Borba e Costa (2007, p. 128) asseveram que “[...] traçar o perfil de uma determinada área, em uma determinada época, sob determinada perspectiva, reflete o comportamento típico de uma disciplina, quando esta atinge certo grau de amadurecimento [...]”.

Em segundo lugar, estudos em contabilidade gerencial são relevantes, porque a maioria das pesquisas ainda concentra-se na área de contabilidade para usuários externos, cuja qual também é denominada contabilidade financeira (ESPEJO, 2008). Não se tem a pretensão, com tal afirmação, de potencializar a importância da contabilidade destinada a usuários internos em detrimento da divulgada ao público externo, pois ambas têm funções específicas e utilidades proeminentes no contexto social contemporâneo.

Em terceiro lugar, pesquisas que forneçam elementos teóricos, bibliográficos e bibliométricos sobre controladoria são necessárias na tentativa da criação de um *corpus* que equalize as variações teóricas existentes nessa linha investigativa, por meio da junção ou contraposição das idéias dos diversos autores e pesquisadores sobre essa área temática. Porquanto, ainda não há um consenso quanto à definição de funções e de atividades da controladoria nas empresas (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007).

Em quarto lugar, destaca-se o fato da pesquisa ser de caráter predominantemente qualitativo, por meio da análise aprofundada dos resultados obtidos mediante a aplicação das técnicas bibliométricas e de análise de citações das publicações científicas em contabilidade gerencial e controladoria. Tal fato reforça a idéia defendida por Flick (2009a, p. 7) de que, “[...] nos últimos anos, a pesquisa qualitativa tem vivido um período de crescimento e diversificação inéditos ao se tornar uma proposta de pesquisa consolidada e respeitada em

diversas disciplinas e contextos [...]”. Complementarmente, Raupp e Beuren (2004) esclarecem que na pesquisa qualitativa, análises mais aprofundadas são observadas, porquanto, visam o destaque de fatores não observados nas pesquisas quantitativas, que podem, por vezes, exprimir certa superficialidade nos resultados.

Em quinto lugar, deve-se ressaltar a importância contributiva da análise de citações em estudos que envolvem bibliometria, pois, por meio das citações pode-se avaliar as relações entre os pesquisadores e a origem de determinada idéia no contexto teórico de referência de cada publicação. Cooperando para que tal ponderação se comprove, Fonseca (1986) esclarece que os estudos bibliométricos, inicialmente atrelados somente à bibliografia, passaram a ser aplicados às citações, mapeando a relação entre documentos citados e documentos citantes, tornando-se possível a estruturação e a evolução científica do ramo de conhecimento que está se estudando.

Em sexto lugar, estudos que promovam a interdisciplinaridade são salutares em qualquer ramo científico quando se entende que as ciências não são isoladas e se interpenetram constantemente. Este estudo utiliza-se do auxílio da ciência da informação, da filosofia e sociologia para analisar a trajetória do conhecimento em contabilidade gerencial e controladoria, por meio de bibliometria e da análise de citações de publicações dos campos mencionados. Silva, Lima e Araújo (2009, p. 32) colaboram para tal compreensão afirmando que essa interdisciplinaridade justifica-se ao se considerar que “[...] a ciência da informação, por se preocupar com a produção, organização e distribuição da informação para as mais diversas áreas do conhecimento, constitui-se fronteira, tecendo relações com essas outras áreas do conhecimento [...]”.

Em sétimo lugar, pode-se apontar a incipiência de estudos relativos à identificação da evolução do pensamento científico em controladoria e contabilidade gerencial no Brasil por meio da análise bibliométrica e das citações das publicações constantes da produção científica brasileira nestes campos de pesquisa, guiadas pela proposta arqueológica *foucaultiana*. Desta forma, realça-se a procura de um caráter filosófico à ciência contábil, buscando-se a inserção dos conceitos preconizados por Michel Foucault em sua fase arqueológica, no estudo da formação do pensamento contábil gerencial e em controladoria, procurando ir além de uma análise bibliométrica.

Em oitavo lugar, enfatiza-se o fato desse estudo científico estar revestido de um elevado grau de cientificidade e de uma rigorosidade metodológica por se tratar de uma dissertação para obtenção do grau de mestre, obedecendo à proposição interposta por Demo (1995, p. 59) de que “[...] poucas coisas cristalizam incompetência mais gritante do que a despreocupação metodológica [...]”. Por conseguinte, esta pesquisa é de importância para a área acadêmica como um todo, para que possa servir de base de dados aos demais estudos no campo de conhecimento investigado.

Em nono lugar, esse estudo busca o mapeamento da pesquisa contábil mediante a bibliometria e análise das citações dos artigos dos congressos e encontros relevantes para a área contábil no Brasil. Nesse sentido reforça-se a relevância de tais meios de comunicação científica no âmbito contábil. Pondera-se que os *anais* de congressos e encontros selecionados para análise são os mais bem avaliados na área de contabilidade pelo Sistema Qualis da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, pressupondo-se assim que, apresentam maior rigor metodológico e de cientificidade nos campos de conhecimentos eleitos para análise e considerações.

Finalmente, em décimo lugar, levando-se em consideração a manifestação interposta por Thiry-Cherques (2008, p. 215) de que “[...] Foucault está na moda. Talvez nunca tenha deixado de estar. Curiosamente apenas parte da sua obra é discutida. As questões relacionadas ao poder têm sido consideradas, injustamente, como sua única contribuição às Ciências Sociais”, destaca-se a preocupação em evidenciar esta fase arqueológica *foucaultiana* que pode trazer novos elementos à compreensão da evolução dos campos de controladoria e contabilidade gerencial.

1.4 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

De acordo com Demo (1995, p. 11), “[...] a atividade da pesquisa é reconhecida como a razão fundante da vida acadêmica, de tal sorte que a função docente dela decorreria, e mesmo a influência sobre a realidade circundante a suporia [...]”. Diante da magnitude dessa reflexão, deve-se ressaltar a importância de tornar a pesquisa factível mediante adequada delimitação da temática escolhida, fazendo-se assim com que o assunto tratado não ultrapasse os limites impostos, evitando a inviabilidade da investigação. Sendo assim, as delimitações do presente estudo são:

1) **Quanto aos documentos utilizados para análise:** a análise baseada na arqueologia *foucaultiana* prevê a utilização de uma determinada variedade de documentos para ser realizada (livros, artigos, imagens, relatórios, etc.), não necessitando que tais documentos, que Foucault (2004) eleva ao *status* de monumentos, recebam a rotulação de científicos. Contudo, a presente investigação analisa tão somente os artigos publicados em *anais* dos eventos expostos na sequência.

2) **Quanto aos eventos acadêmicos pesquisados:** para delimitar a escolha dos artigos científicos que servem de base para esse estudo o critério utilizado foi por intencionalidade. Portanto, os congressos e encontros selecionados foram: [1] Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - ANPCONT; [2] Congresso USP de Controladoria e Contabilidade; e [3] Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - ENANPAD.

3) **Quanto à delimitação temporal:** para a operacionalização da base foi necessária uma delimitação temporal para análise das publicações objeto de estudo. Deste modo, foram selecionados os artigos veiculados aos eventos recém descritos, no período de 2007 a 2009. Tal critério levou em consideração a forma de avaliação dos cursos de pós-graduação pela CAPES, que ocorre a cada triênio; contudo, os três anos escolhidos não coincidem com o último período trienal avaliativo do órgão citado, haja vista a preferência pela recenticidade da produção científica selecionada.

4) **Quanto à análise arqueológica propriamente dita:** para a presente investigação foram utilizadas as mesmas nomenclaturas e os mesmos conceitos apregoados por Michel Foucault em sua fase arqueológica. Porém, cabe salientar que a preocupação não foi a de realizar uma arqueologia dos campos de controladoria e contabilidade gerencial, pois no escopo de análise desta pesquisa não se buscam os princípios fundantes desses dois campos e também; estas linhas investigativas se constituem em saberes que estão em construção, ao contrário dos saberes pesquisados pelo filósofo francês que já eram plenamente instituídos. Portanto, para esse estudo, a arqueologia *foucaultiana* serve como inspiração para as análises propostas, mesmo preservando-se e apropriando-se conceitualmente das características originais contidas na obra “A Arqueologia do Saber”.

5) Quanto à análise das formações discursivas ao nível das modalidades enunciativas na instância de quem pronuncia o discurso: Foucault em sua obra ponderou que o discurso é um espaço vazio que pode ser ocupado por qualquer indivíduo que se disponha a filiar-se a ele. Contudo, a presente investigação por motivos de operacionalização deste constructo, nomeia ou autores que se “apropriaram” desses discursos, ocupando este espaço vazio. Portanto, o termo utilizado nesse item é o mesmo preconizado por Michel Foucault, mas a forma de compreensão desta nomenclatura foi adaptada de modo a fornecer resultados empíricos que suportem a pesquisa.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente investigação está estruturada em seções, de maneira que permita um melhor manuseio por parte dos leitores, para facilitar a compreensão dos assuntos tratados e organizá-los de forma lógica, conforme ilustra a Figura 1. Na primeira seção estão contempladas a questão de pesquisa, os objetivos do estudo (geral e específicos), a justificativa, as delimitações da pesquisa e a estrutura da dissertação, propriamente dita. Esse conjunto de itens elucidativos recebe o título de “Introdução”.

Em seguida, inicia-se o quadro teórico de referência com a seção 2. Tal seção tem a função de fundamentar a investigação sugerida por meio de estudos anteriores publicados em variados meios de comunicação científica. Primeiramente é feita uma exposição sobre a arqueologia do saber, possibilitando assim, um maior aprofundamento nos conceitos que *a posteriori* serão analisados. Esta seção tem como título “Arqueologia do Saber: O Método Foucaultiano”.

Logo depois, são apresentados os aspectos relativos às técnicas auxiliares utilizadas para a obtenção dos resultados arqueológicos da presente investigação, que para este estudo são: [1] análise bibliométrica e; [2] análise cientométrica de citações, formando assim a seção 3 que se denomina “Técnicas Auxiliares à Arqueologia”. A seção 4, ainda pertencente ao quadro teórico de referência, é dedicada ao estudo do controle gerencial e da controladoria, desmembrando-se em mais dois subtítulos: [4.1] Controladoria e [4.2] Controle Gerencial, que permitiram a visualização do *status quo* dessas áreas de concentração no ambiente acadêmico brasileiro.

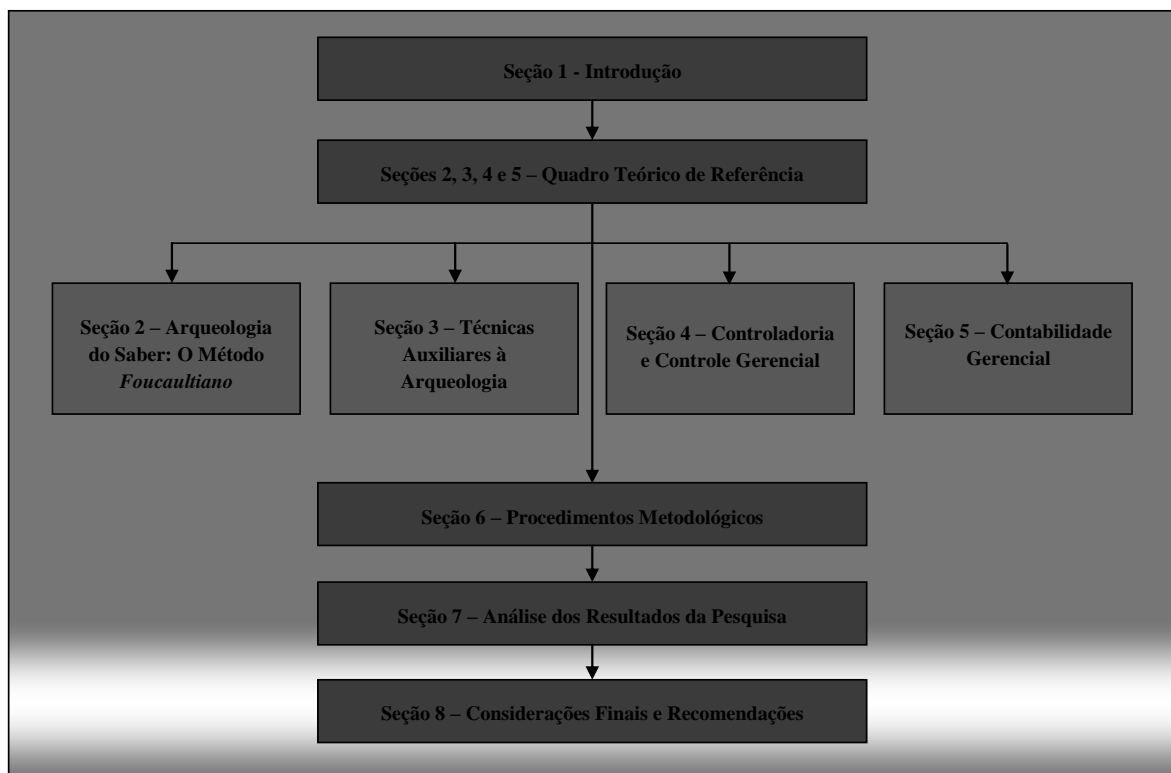


Figura 1– Estrutura da Dissertação

Fonte: Elaborado pelo autor

Para finalizar a plataforma teórica, a seção 5 – Contabilidade Gerencial, traz em seu arcabouço conceitual, os aspectos relativos à contabilidade gerencial, mediante a exposição dos estágios identificados pelo IFAC – *International Federation of Accountants*, a importância que a contabilidade para usuários internos possui na organização e as práticas contábeis gerenciais que instrumentalizam o processo de geração de informações que possibilitam a tomada de decisões no ambiente corporativo. Essas quatro seções vinculadas servem como base para uma melhor compreensão e divulgação dos resultados obtidos.

A seção 6 dedica-se à descrição dos procedimentos metodológicos utilizados para a elaboração da presente investigação, detalhando a tipologia da pesquisa, os constructos e definições operacionais, as teorias e técnicas que embasam o estudo, a população e amostragem selecionadas, os instrumentos e técnicas de coleta de dados e por fim o tratamento qualitativo e quantitativo para análise dos resultados obtidos na pesquisa.

A seção imediatamente posterior apresenta o exame dos resultados obtidos mediante a aplicação da análise de discurso e dos procedimentos investigativos das citações, a fim de traçar uma arqueogenealogia dos campos de conhecimento em controladoria e contabilidade gerencial. Finalmente, a seção 8, intitulada “Considerações Finais e Recomendações”, objetiva relacionar elementos conclusivos da temática principal desta pesquisa e recomendar

estudos futuros que podem complementar esta dissertação ou contrapô-la, visto ser um trabalho de cunho científico-filosófico baseado em conceitos *foucaultianos*, podendo ser redargüida pelos teóricos contrários a esta teoria arqueológica.

2 ARQUEOLOGIA DO SABER: O MÉTODO *FOUCAULTIANO*

Michel Foucault nasceu em Poitiers (França), em 1926, e morreu em 1984. Coursou o liceu Henri-IV e estudou à sua época as teorias filosóficas de Hegel. Por resgatar o *marxismo*, a filosofia de Nietzsche e toda a fenomenologia alemã, o *hegelianismo* era professado pela maioria dos pensadores da década de 50, entre eles Merleau-Ponty e Sartre (ARAÚJO, 2008). Apesar das tendências seguidas à sua época, Foucault, logo produziu suas próprias técnicas de análise, e de acordo com Araújo (2008, p. 18), foi “[...] um demolidor de idéias assentadas, cáustico em seus diagnósticos de nossa sociedade [...]”.

A obra de Michel Foucault divide-se em três fases: a primeira fase é denominada arqueológica, a segunda genealógica e a terceira diz respeito aos aspectos relativos à Ética. Embora muitos filósofos e estudiosos das teorias *foucaultianas* considerem três etapas distintas, a última como um roteiro de auto-elucidação, “[...] que vai desde a moral, entendida como os valores e as regras que emanam dos aparelhos institucionais, até a maneira como cada um de nós se constitui como sujeito ético [...]” (THIRY-CHERQUES, 2008, p. 216); a segunda dando ênfase à microfísica do poder e; a primeira exibindo características estruturalistas com foco no discurso; a presente investigação considera todas elas se complementando. A Figura 2 ilustra essas fases *foucaultianas* mencionadas.

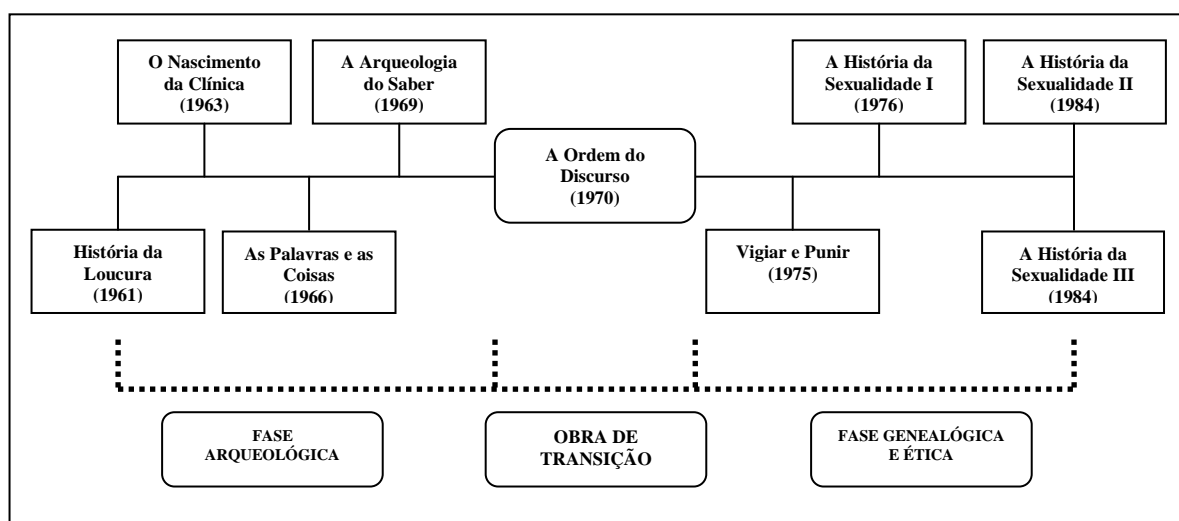


Figura 2 – Fases das obras *foucaultianas*
Fonte: Baseado em Araújo (2008) e Vandresen (2008).

Por meio da Figura 2 percebe-se que a trajetória *foucaultiana* nitidamente ocorre em três etapas distintas, porém complementares e não exclusivas mutuamente; porém a presente

pesquisa fixa-se à primeira delas. Assim sendo, de acordo com Araújo (2008), o arqueólogo do saber não se preocupa com os conteúdos empíricos que formam a ciência em um determinado momento histórico, validando-os como verdadeiros ou falsos. Antes, tenta identificar ordens ou categorias discursivas de saber e analisá-las criticamente. Colaborando para esse entendimento, Vandresen (2008) expõe que na trajetória arqueológica percebe-se a preocupação de libertar as formações discursivas da tradicional estrutura antropológica que caracteriza o discurso moderno.

A publicação da obra *História da Loucura na Idade Clássica*, em 1961, marcou o surgimento da fase arqueológica de Foucault que se estendeu até 1969, com a publicação de *Arqueologia do Saber*. Conforme assinala Vandresen (2008, p. 6), nessa fase Foucault “[...] opera um deslocamento em relação à maneira como as ciências ‘oficiais’ de seu tempo são compreendidas e legitimadas pela filosofia e, por consequência, como aquelas se relacionam e compreendem o mundo”. Por conseguinte, o período arqueológico *foucaultiano* caracteriza-se pelo deslocamento da epistemologia como forma investigativa, definida pelo racionalismo científico para priorizar a análise dos saberes, por meio do exame das diversas condições que podem determinar seu aparecimento (CARVALHO, 2007).

As idéias de Foucault são influenciadas diretamente pela filosofia nietzschiana. Os preceitos filosóficos de Nietzsche (2002) foram os primeiros a questionar a validade das verdades científicas, visto que, para esse filósofo, a ciência não pode ser considerada como detentora de uma verdade maior, criticando, portanto, o projeto epistemológico que considera a ciência com esse poder ilimitado. Segundo Nietzsche, em sua crítica, a ciência está baseada nos seguintes princípios:

[...] a própria ciência assenta em uma crença; não na ciência sem postulado. “Será necessária a ciência?”. É preciso, para ela se poder formar, que esta questão tenha recebido anteriormente uma resposta não somente afirmativa, mas afirmativa a tal ponto que exprima este princípio, esta fé, esta convicção: “Nada é mais necessário do que o verdadeiro; tudo o mais, em relação com ele, tem importância secundária” (NIETZSCHE, 2002, p. 183).

Colaborando para esse entendimento, Vandresen (2008, p. 12) assevera que “[...] tanto para Nietzsche, como para Foucault, não há uma origem para o conhecimento ou para a ciência, do qual todas as coisas não passariam de uma sucessão, ao contrário, não passam de um produto que se revela descontínuo”. Nesse contexto, dizer que o conhecimento não tem origem significa dizer que ele foi produzido e sua emergência não pode ser reduzida a um ponto unitário. Complementando essa idéia, Alvarenga (1998) esclarece que para Foucault os

domínios científicos são diferentes dos territórios arqueológicos, visto que só pertencem ao domínio da cientificidade as proposições elaboradas com base em certas leis de construção.

Nesse sentido, a análise arqueológica não permite a compreensão se um discurso é científico ou não, contrariamente, desvela que os discursos, mesmo os da ciência, são constituídos por condições de historicidade. Entretanto, essas considerações defendidas por Foucault não têm a finalidade de motivar os pesquisadores a tomar as unidades discursivas de obra, livro, ciência, etc., como ilusões ou construções sem legitimidade, mas, “[...] trata-se, de fato, de arrancá-las de sua quase-evidência, de liberar os problemas que colocam; reconhecer que não são o lugar tranqüilo a partir do qual outras questões podem ser levantadas [...]” (FOUCAULT, 2004, p. 29).

Pelo conjunto de evidências expostas anteriormente, pode-se compreender porque a arqueologia do saber trabalha com o conceito de “ruptura”, “dispersão” ou como se convencionou nesse estudo “descontinuidade” do discurso. Assim, Alvarenga (1998) desvela que os preceitos *foucaultianos* defendem que o discurso de um campo de conhecimento é menos caracterizado pelas regularidades sendo marcado, sobretudo, por um espaço de descontinuidades, por meio da dispersão dos objetos, das temáticas, das teorias, das superfícies pelas quais emergem e de suas delimitações.

A metodologia arqueológica configura-se como uma análise dos enunciados e das formações discursivas de determinado saber, em sua dispersão. Foucault (2004) formula quatro hipóteses para explicar a unidade de um discurso (como a medicina, a gramática, a economia, etc.), e as rejeita individualmente, são elas: [1] o que faz a unidade do discurso não é o objeto a que ele se refere; [2] a organização de um discurso não é condicionada por sua forma e seu tipo de encadeamento (estilo); [3] não se pode estabelecer a unidade de um discurso por meio de um sistema de conceitos compatíveis entre si, formando uma espécie de “arquitetura conceitual”; e [4] não é a identidade e persistência dos temas que formam a unidade.

Assim sendo, a unidade de um discurso, como a contabilidade gerencial ou controladoria, por exemplo, é procurada nos níveis do objeto, do tipo de enunciação, dos conceitos básicos e dos temas; é na realidade buscada na dispersão desses elementos e não em sua compatibilidade. Destarte, a arqueologia do saber tem como finalidade principal “[...] formar sistemas de dispersão entre os elementos do discurso como uma forma de regularidade

[...]”, ou seja, trata-se da formulação de regras “[...] que são as condições de existência de um discurso, e devem explicar como os discursos aparecem e se distribuem no interior de um conjunto [...]” (MACHADO, 2006, p. 146). Foucault (2004) denominou esses preceitos por regras de formação.

Dessa forma, Foucault (2004) ao descaracterizar uma unidade discursiva a partir dos objetos, enunciados, conceitos e temas, inverte a análise proposta, possibilitando a compreensão de que se esses elementos discursivos não podem ser regras, então eles são regulados em sua emergência e transformação. Logo, a descoberta das regras de formação que disciplinam esses componentes citados, caracteriza o discurso como regularidade e fornece bases para a delimitação do que Foucault (2004) designou como formação discursiva (MACHADO, 2006).

De forma similar, Machado (2006, p. 146) afirma que, “[...] um discurso, considerado como dispersão de elementos, pode ser descrito como regularidade, e, portanto individualizado, descrito em sua singularidade, se suas regras de formação forem determinadas nos diversos níveis.” O Quadro 1 evidencia os níveis discursivos que podem fornecer bases seguras para a regularidade discursiva de um campo de conhecimento.

Níveis	Formas de Análise
Objetos	É a definição dos objetos a partir de sua relação com um sistema de regras que permitem firmá-los como objetos de um discurso e estabelecem suas condições históricas de aparecimento. O conjunto de objetos que aparecem, coexistem e se transformam foi denominado por Foucault (2004), espaço comum, formado por meio da existência mútua de três variáveis: [1] as superfícies de emergência; [2] as instâncias de delimitação e; [3] as grades de especificação.
Tipos enunciativos	É o modo de enunciação utilizado para caracterizar o discurso, por exemplo, narrativas biográficas, estimativas estatísticas, etc. Nesse sentido, “se não se tem uma forma única, é preciso então descrever uma coexistência de formas diversas para situar uma determinada articulação” (MACHADO, 2006, p. 147). Desta forma, o discurso é composto pela existência de enunciações diversas.
Conceitos	“Trata-se de considerar as regras que tornaram possível o aparecimento e a transformação dos conceitos” (MACHADO, 2006, p. 147). Esse sistema conceitual deve dar conta do surgimento simultâneo ou sucessivo dos conceitos dispersos, heterogêneos e até mesmo incompatíveis.
Temas e teorias (estratégias)	Há um jogo de relações entre as teorias e temas imbricados no campo discursivo, e “essas relações são estabelecidas a partir da determinação dos pontos de difração possíveis no discurso, ou seja, a propriedade que têm os discursos de formarem subconjuntos” (MACHADO, 2006, p. 148).

Quadro 1 – Níveis Discursivos

Fonte: Adaptado de Foucault (2004) e Machado (2006)

Colaborando para o entendimento do Quadro 1, Foucault (2004) expõe que são as relações entre os objetos, os tipos enunciativos, os conceitos e as estratégias que possibilitam

a passagem de um sistema de dispersão para a regularidade discursiva. Esses quatro sistemas, então, se relacionam entre si, formando um sistema único, sem haver justaposição e nem autonomia absoluta de um sobre o outro (FOUCAULT, 2004). Confirmando tais proposições, Machado (2006) assevera que há um sistema vertical de dependência; porém, essa relação hierárquica não potencializa nenhum nível, na medida em que há uma recursividade (a dependência se dá nos dois sentidos), perfazendo um sistema no qual um nível sempre depende do outro em sua formação.

Anteriormente, foi mencionado que a preocupação da arqueologia do saber é com a análise dos enunciados e das formações discursivas. As regras para o aparecimento das formações discursivas já foram explanadas; convém agora explicitar o discurso como um conjunto de enunciados, mostrando que a arqueologia é a descrição desses enunciados produzidos. No entanto, para a compreensão de enunciado, é mister que se o diferencie da proposição e da frase.

De acordo com Castro (2009), é necessário entender por frase a unidade analisada pela gramática, e por proposição a unidade da lógica. Contudo, por enunciado depreende-se “[...] a modalidade de existência de um conjunto de signos, modalidade que lhe possibilita ser algo mais que um simples conjunto de marcas materiais: referir-se a objetos e sujeitos, entrar em relação com outras formulações, e ser repetível” (CASTRO, 2009, p. 137). Em adição, Foucault (2004) afiança que o enunciado articula-se sobre a frase ou sobre a proposição, mas não deriva deles.

Primeiramente, o enunciado não pode ser confundido com a proposição por duas razões: [1] para se propor um enunciado, não é condição necessária a existência de uma estrutura proposicional e; [2] expressões equivalentes do ponto de vista proposicional (lógico), não forçosamente o são no panorama enunciativo (FOUCAULT, 2004; CASTRO, 2009). Em um segundo momento, quanto à distinção entre os enunciados e as frases, pode-se afirmar que há enunciados que não correspondem a frase alguma. Por exemplo, quadros classificatórios botânicos, árvores genealógicas, conjugações verbais (amo, amas, ama) e outros, são enunciados; porém, não formam frase alguma (FOUCAULT, 2004).

As frases e proposições são determinadas pela existência de um enunciado e não o contrário; o enunciado, portanto, é uma função de existência e segundo Foucault (2004, p. 98),

Não há razão para espanto por não se ter podido encontrar para o enunciado critérios estruturais de unidade; é que ele não é em si mesmo uma unidade, mas sim uma função que cruza um domínio de estruturas e de unidade possíveis e que faz com que apareçam, com conteúdos concretos, no tempo e no espaço.

A partir dessas diferenciações, Foucault (2004) analisa as condições de existência dos enunciados, relacionando-os com alguns níveis que possibilitam seu aparecimento, tais como o seu correlato, o sujeito que o enunciou, o domínio a que pertence e a sua materialidade. O Quadro 2 resume esses relacionamentos de maneira a clarificar tais condições.

Níveis de Existência	Relacionamento
Enunciado e Correlato	É a relação do enunciado com aquilo que ele enuncia. Foucault (2004) chama esse correlato de referencial. O referencial é a “[...] condição de possibilidade do aparecimento, diferenciação e desaparecimento dos objetos e relações que são designados pela frase ou que podem verificá-la” (MACHADO, 2006, p. 151). Assim, o correlato ou referencial relaciona as proposições ou frases, com um domínio dos objetos, possibilitando sua existência.
Enunciado e Sujeito	“O enunciado é uma função vazia onde diferentes sujeitos podem vir a tomar posição e, assim, ocupar esse lugar quando formulam o enunciado; é uma posição determinada, um espaço vazio a ser preenchido por indivíduos diferentes” (MACHADO, 2006, p. 151).
Enunciado e Domínio	Um enunciado não existe de forma isolada, como existem as frases ou proposições. Como condição de existência é preciso que esse enunciado seja atrelado a um conjunto de outros enunciados. Foucault (2004) assevera que o enunciado só existe localizado, e para que isso ocorra, são necessários um “campo adjacente” e um “espaço colateral”.
Enunciado e Materialidade	Por fim, Foucault (2004) afirma que todo enunciado tem a característica de ser repetível, diferentemente da enunciação que se caracteriza todas as vezes que alguém emite um conjunto de signos. A materialidade tratada pelo autor, não se refere a aspectos de publicações, papel, tinta, etc., mas, de uma ordem institucional, ou seja, a identidade de um enunciado depende do campo institucional em que está localizado.

Quadro 2 – Elementos de Caracterização dos Enunciados

Fonte: Adaptado de Foucault (2004) e Machado (2006)

Sumariamente, portanto, por meio do Quadro 2 pode-se depreender que o enunciado é “[...] uma função que possibilita que um conjunto de signos, formando unidade lógica ou gramatical, se relacione com um domínio de objetos, receba um sujeito possível, coordene-se com outros enunciados e apareça como objeto [...]” (MACHADO, 2006, p. 152). Assim, após ter-se definido as regras de formação discursiva (Quadro 1) e as relações que determinam a existência dos enunciados (Quadro 2), consegue-se visualizar que há uma correspondência entre discurso e enunciado na medida em que os discursos devem ser avaliados ao nível dos enunciados e “[...] o que circunscreve, delimita e regula um grupo de enunciados é uma formação discursiva” (MACHADO, 2006, p. 152). Nas manifestações de Foucault (2004, p. 54-55),

[...] os discursos, tais como podemos ouvi-los, tais como podemos lê-los sob a forma de texto, não são, como se poderia esperar, um puro e simples entrecruzamento de coisas e de palavras [...] que consiste em não mais tratar os discursos como conjunto

de signos (elementos significantes que remetem a conteúdos ou a representações), mas como práticas que formam sistematicamente os objetos de que falam.

Nesse sentido, Peci, Vieira e Clegg (2006, p. 62) asseguram que “[...] as relações discursivas não são internas ao discurso, mas também não são exteriores ao discurso que limitariam [...]. Elas estão de alguma maneira, no limite do discurso, caracterizando-o como prática”. Tais considerações remetem à caracterização de um discurso enquanto prática que define os objetos sobre os quais recai.

De acordo com Araújo (2008) é importante salientar que a arqueologia do saber não tem a pretensão de substituir a história das idéias e muito menos, propiciar uma abordagem científica para as ciências humanas. Seu principal objetivo é enfocar as práticas discursivas que formam o saber em determinada época, por meio dos arquivos, que são o conjunto de enunciados efetivamente pronunciados.

Enfim, a arqueologia do saber configura-se como uma descrição crítica, demonstrativa das condições em que o saber se forma, procurando-se evitar as considerações de que a verdade é uma conquista humana, remetendo seu aparecimento ao jogo das práticas discursivas de uma época, perfazendo-se em uma filosofia crítica sobre a constituição histórica do sujeito e do objeto, para saber quando e sob que condições, tornam-se algo para o pensamento (VANDRESEN, 2008).

2.1. A TRAJETÓRIA ARQUEOLÓGICA DE FOUCAULT: AS OBRAS PROGRESSIVAS

Para um melhor entendimento da fase arqueológica de Foucault, faz-se necessário reconstituir a trajetória de obras que a assinalam com tais características. O objetivo desta seção não é apenas uma análise cronológica da obra *foucaultiana*, mas um exame das mutações por que a arqueologia passou, sem perder a sua essência primeira, que é a análise do discurso. Foucault (2004, p. 20) assevera aos leitores que “[...] vários, como eu sem dúvida, escrevem para não ter mais um rosto. Não me pergunte quem sou e não me diga para permanecer o mesmo: é uma moral de estado civil; ela rege nossos papéis”.

Portanto, apontam-se as modificações ocorridas na fase arqueológica de forma sucinta e objetiva, mostrando que a própria obra *foucaultiana* apresenta-se como uma descontinuidade; a dispersão que lhe é característica não significa contradição, mas antes, uma forma diferente de pensar o ainda impensado.

2.1.1 História da Loucura (1961): Loucura ou Ausência de Razão?

Em 1961, Foucault publica a sua primeira obra - História da Loucura na Idade Clássica. O referido trabalho é fruto de sua tese de doutorado e, em linhas gerais, aponta que a loucura e a razão possuem uma história paralela. Corroborando com essa idéia, Araújo (2008) menciona que nessa obra fica descaracterizada a herança de uma razão individualizada, do ser como representação objetivada e do ser analisado de forma dialética, que marcavam a época.

Essa obra não teve intenção de mostrar a história da loucura, propriamente dita, nem descrever sintomas, evolução e cura. Porque para o autor, a pergunta a ser postulada não é “o que é a loucura?”, mas “como a loucura é percebida pelas práticas institucionais?”. Portanto, esta obra mapeia o estatuto histórico, social e político da loucura nas diversas épocas da sociedade (ARAÚJO, 2008). Colaborando para esse entendimento, Machado (2006, p. 157) alega que esta obra desvela que “[...] não é no nível da teoria da loucura – jurídica, médica, ou psiquiátrica – que se encontra o essencial da relação histórica entre razão e loucura: é na relação direta com o louco na exclusão institucional e nos critérios sociais que a possibilitam”.

Para tanto, Foucault faz uma viagem pela história e analisa as experiências e a loucura no decorrer de uma linha temporal, verificando que é impossível determinar a loucura em si mesma, em seu estado original, pois ela somente existe quando está imbricada em um contexto social. Assim, percebe-se que a loucura é apresentada em uma descontinuidade de época, marcando a maneira com que a sociedade se relaciona com o louco. Vandresen (2008) menciona que a tese de Foucault é de que o conceito de loucura é histórico e que por meio do discurso presente em cada época, é possível encontrar condições para a formulação de um saber sobre a mesma.

A importância dessa obra é indiscutível, porquanto abre uma sequência de outras obras que caracterizam a fase arqueológica e trazem em seu bojo um novo olhar sobre o discurso. “Enfim, compreender a loucura como produto social exige uma mudança na percepção histórico-filosófica” (VANDRESEN, 2008). É relevante destacar também que nessa obra, o problema maior é a análise prioritária em definir as regras de formação dos objetos para individualizar o discurso sobre a loucura, portanto, privilegiou-se o nível dos objetos e não os tipos enunciativos, conceitos ou estratégias.

Outro fator proeminente dessa obra que inicia a jornada arqueológica *foucaultiana* é o fato de questionar o saber da psiquiatria como alicerçado sobre proposições da racionalidade científica moderna. Nesse sentido, Araújo (2008, p. 35) defende que “Foucault teve um papel importante no movimento da antipsiquiatria por meio dessas suas idéias acerca da loucura investida nos saberes que muitas vezes se tornam poderes de controle e sujeição [...]”.

2.1.2 O Nascimento da Clínica (1963): A Arqueologia no Olhar Médico

Publicada em 1963, a segunda obra da fase arqueológica de Michel Foucault, *O Nascimento da Clínica*, ficou à sombra da que a antecedeu e da que a sucedeu (ARAÚJO, 2008). Diferentemente da *História da Loucura na Idade Clássica*, essa obra estuda a doença em geral, não se atendo somente à loucura, na época clássica e na modernidade; porém, a partir do olhar e da linguagem, duas abordagens diferenciadas, mas, intrinsecamente relacionadas (MACHADO, 2006).

Nessa obra de 1963, Foucault não analisa a medicina clínica com base nos preceitos epistemológicos ou pela história das idéias; contrariamente a isso, foge dessas abordagens e avalia a transformação ocorrida no conhecimento médico, por meio do deslocamento do olhar médico sobre a doença. Diante disso, Araújo (2008, p. 36) explicita que “grande parte da importância dessa obra reside na abordagem arqueológica da história das idéias. No lugar do comentário, o arqueólogo ouve o discurso, os enunciados articulados a outros enunciados, evidenciando as diferenças entre eles”.

2.1.3 As Palavras e as Coisas (1966): A Arqueologia que Revela *Epistémês*

A Palavra e as Coisas, publicada em 1966, trata-se de uma obra densa, extensa, erudita e que percorre o pensamento ocidental do século XVI para possibilitar a compreensão do aparecimento e evolução das ciências humanas (ARAÚJO, 2008). Destarte isso, apresenta a proposta arqueológica como uma metodologia que investiga e descreve os saberes formados em determinada época, primordialmente, daquela ordem que articula qualquer saber, que o autor denomina *epistémê*.

Nessa obra, Foucault quer evidenciar que há uma ordem na disposição das coisas que condiciona o aparecimento dos saberes, e que esta ordem aparece por meio do discurso produzido. Logo, em 1966 surge o conceito implícito de discurso que só é formalizado explicitamente na obra de 1969. De acordo com Araújo (2008, p. 38), o discurso que aparece

em *As Palavras e as Coisas* “[...] é o que cada época pôde dizer ou articular significativamente, uma espécie de acontecimento do dizer na esfera do saber, típico do pensamento de uma época, sem ser ideologia nem proposição científica. O discurso arma o pensamento”.

A definição de *epistémê*, não configura o mesmo conteúdo do saber, mas é a existência de uma ordem anterior a ele que condiciona o seu aparecimento. Colaborando para esse entendimento, Machado (2006, p. 133) desvela que a *epistémê* é “[...] a ordem específica do saber; a configuração, a disposição que o saber assume em determinada época, e que lhe confere uma positividade como saber”. Ainda de acordo com Machado (2006), essa ordem do saber na obra de 1966 de Michel Foucault, pode ser depreendida pela distinção de dois aspectos complementares: [1] uma época determinada caracteriza-se por uma *epistémê* que rege o conjunto das normas de um saber e; [2] a profundidade de análise, pois, na superfície o que se encontram são opiniões, que só podem dar lugar a uma doxologia, ou seja, manifestação de glória perante alguma situação.

Para evidenciar a descontinuidade que caracteriza a arqueologia do saber, em *As Palavras e as Coisas*, são analisados três períodos históricos, cada um com sua *epistémê*: a época que vai até o Renascimento (século XVI) é regida pela *epistémê* da similitude; na época clássica (século XVII até a segunda metade do século XVIII) os saberes se formam pela *epistémê* da representação e; na época moderna (fim do século XVIII até os dias atuais), a ênfase está no conceito da analítica da finitude. O Quadro 3 exhibe essas três épocas que formam a seqüência geral da obra.

Era da semelhança	Era da representação	Era da história
Até o fim do século XVI	Século XVII até a segunda metade do século XVIII	Fim do século XVIII até os nossos dias
<i>Epistémê</i> da Similitude	<i>Epistémê</i> da Representação	<i>Epistémê</i> da Finitude do Homem

Quadro 3 – Quadro Geral da Obra - *As Palavras e as Coisas*
 Fonte: Adaptado de Araújo (2008) e Vandresen (2008)

Essa divisão proposta por Foucault não é somente uma periodização histórica, mas revelada pelo discurso de cada época. Os discursos dessas eras determinam o modo como as coisas são ordenadas e interpretadas, formando o discurso central de cada época analisada (VANDRESEN, 2008).

2.1.4 A Arqueologia do Saber (1969): A Arqueologia do Discurso

De acordo com Machado (2006, p. 156), A Arqueologia do Saber “[...] é um livro intrinsecamente relacionado às pesquisas históricas realizadas por Foucault, no sentido de que sem referência a elas seria impossível compreender seu significado”. Portanto, esta obra, publicada em 1969, representa um ponto final da trajetória arqueológica *foucaultiana*, visto que as próximas publicações do autor se detiveram nos aspectos relativos à genealogia.

A Arqueologia do Saber é uma obra proveniente da união de dois outros textos anteriores: [1] Sobre a Arqueologia das Ciências, um texto escrito em respostas às questões formuladas pelo círculo de epistemologia francesa e; [2] Resposta a uma Questão, uma resposta dada a questões formuladas pela revista *Esprit*. Portanto, esta obra, em parte, foi escrita para dirimir as dúvidas metodológicas suscitadas sobre a obra anterior – As Palavras e as Coisas (ARAÚJO, 2008; VANDRESEN, 2008).

Neste livro, Foucault encerra um “método” iniciado desde a sua primeira obra, visto que define a arqueologia como sendo a análise dos discursos produzidos ao nível das formações discursivas e dos enunciados. Na obra, o autor define que as regras de formação de um discurso são individualizadas por meio do entrelaçamento das descontinuidades percebidas ao nível dos objetos, modalidades enunciativas, conceitos e estratégias. Ora, suas obras anteriores não fazem menção direta a esses níveis, mas intrinsecamente observa-se a presença desses aspectos discursivos nos interstícios de toda a trajetória arqueológica.

Podem-se citar algumas evidências dessa presença subliminar do “método” arqueológico nas obras anteriores, levando-se em consideração os seguintes aspectos: [1] na obra *A História da Loucura*, a problemática pesquisada refere-se à emergência dos **objetos**, e desse modo, a questão primordial foi descrever o sistema de formação dos objetos para individualizar o discurso sobre a loucura; [2] no *Nascimento da Clínica*, a preocupação centra-se nas modificações que se efetuaram nas **modalidades enunciativas** do discurso médico ao longo das épocas e; [3] na obra *As Palavras e as Coisas*, Foucault privilegiou o estudo das regras que formam os **conceitos** (MACHADO, 2006). Por isso, pode-se depreender que esta última obra da fase arqueológica é o resultado da reflexão gerada em todas as obras anteriores.

O termo “método” é aqui utilizado entre aspas pelo fato de constituir-se em um conceito não convencional do que normalmente se caracterizaria. Fica claro em *A Arqueologia do Saber* que Foucault não tem compromisso com qualquer filiação ideológica e que com sua prática investigativa “[...] aprendemos o desassombro ante o estabelecido. Aprendemos que toda teoria é provisória, que todo método depende do estado da pesquisa e que os conceitos são úteis enquanto clarificam e organizam os dados, enquanto servem para encontrar relações [...]” (THIRY-CHERQUES, 2008, p. 216). Ou seja, essa obra explicita que as formações de diferentes objetos são determinadas por adaptações, mudanças e esforços analíticos exaustivos e fragmentários no campo discursivo.

Na obra mencionada que encerra a fase arqueológica *foucaultiana*, fica evidente a busca que o autor faz pelo estranho, pela rejeição da linearidade dos objetos discursivos, constituindo-se em uma linha metodológica indeterminável, que vai avançando conforme a pesquisa se delineia, os objetos requerem e os conceitos permitem (THIRY-CHERQUES, 2008). Nesse sentido, Araújo (2008, p. 57) assevera que tal obra “[...] focaliza as práticas discursivas que formam o saber de uma época, os arquivos, isto é, os enunciados efetivamente ditos e o funcionamento dos discursos [...]”.

Nas palavras de Foucault (2004, p. 18), *A Arqueologia do Saber* “não é a retomada e a descrição exata do que se pode ler em *A História da Loucura*, *O Nascimento da Clínica* ou *As Palavras e as Coisas*. Em muitos pontos ela é diferente, permitindo também diversas correções e críticas internas”. A idéia central dessa publicação é investigar o discurso por meio da descrição dos enunciados, cujas características se resumem no item 2 – Arqueologia do Saber, da presente dissertação. Cabe ressaltar a reflexão de Foucault (2004, p. 50) de que,

[...] não se pode falar de qualquer coisa em qualquer época; não é fácil dizer alguma coisa nova; não basta abrir os olhos, prestar atenção, ou tomar consciência, para que novos objetos logo se iluminem e, na superfície do solo, lancem sua primeira claridade. Mas esta dificuldade não é apenas negativa; não se deve associá-la a um obstáculo cujo poder seria, exclusivamente, de cegar, perturbar, impedir a descoberta, mascarar a pureza da evidência ou a obstinação muda das próprias coisas; o objeto não espera nos limbos a ordem que vai liberá-lo e permitir-lhe que se encarne em uma visível e loquaz objetividade; ele não preexiste a si mesmo, retido por algum obstáculo aos primeiros contornos da luz, mas existe sob as condições positivas de um feixe complexo de relações.

Isto é, conceber o discurso e seus enunciados em cada época, como prática discursiva, é buscar reconhecer sua singularidade de emergência. É mostrar que além do discurso revelar-se em sua dispersão e descontinuidade, também produz um deslocamento do

sujeito. Portanto, a arqueologia do saber ao situar suas análises no âmbito do acontecimento, evita as conclusões precipitadas e equivocadas, ao cair em ilusões e certezas absolutas (VANDRESEN, 2008).

Nessa mesma época, Bachelard e Canguilhem, também franceses, estudavam as condições para que um determinado objeto pudesse ser tratado cientificamente, sob um enfoque epistemológico. Nesse contexto, Foucault escreve *A Arqueologia do Saber*, seguindo essa nova trilha filosófica, porém sua preocupação foi indagar como e “[...] quais os arranjos na ordem do saber produziram determinados objetos que uma ciência pode descrever [...]” (ARAÚJO, 2008, p. 57). Perante o ambiente intelectual da época, Foucault serviu de alvo às críticas marxistas e existencialistas, por esse motivo, na contemporaneidade sua trajetória arqueológica tem muito mais a mostrar se comparado à década de 1960. Diante disso, Foucault (2004, p. 28) aduz que,

É preciso renunciar a todos esses temas que têm por função garantir a infinita continuidade do discurso e sua secreta presença no jogo de uma ausência sempre reconduzida. É preciso estar pronto para acolher cada momento do discurso em sua irrupção de acontecimentos, nessa pontualidade em que aparece e nessa dispersão temporal que lhe permite ser repetido, sabido, esquecido, transformado, apagado até nos menores traços, escondido bem longe de todos os olhares, na poeira dos livros. Não é preciso remeter o discurso à longínqua presença da origem; é preciso tratá-lo no jogo de sua instância.

Verifica-se assim, que para o autor, a emergência do discurso ocorre por meio de regras que possibilitam com que ele apareça e não outro em seu lugar. Nesse ínterim, a partir dessa obra, somadas às de mesma natureza da época, cai por terra o representacionismo, que se caracterizava pela relação existente entre o objeto conhecido e o sujeito que conhece tal objeto. Ou seja, para Foucault, os objetos não preexistem ao saber, “[...] eles existem como acontecimentos, como aquilo que uma época pôde dizer por causa de certos arranjos entre o discurso e condições não discursivas” (ARAÚJO, 2008, p. 58). Assim sendo, Foucault configura a existência de *epistemes* em cada época, conceito muito semelhante ao termo “paradigma” preconizado por Kuhn.

Nessa obra, aparecem os conceitos mencionados por Foucault de formação discursiva e seus níveis: objetos, modalidades enunciativas, conceitos e estratégias, já anteriormente mencionadas. O filósofo francês propõe analisar esses quatro níveis por meio das regras que definem a sua existência e transformação, ou seja, uma formação discursiva aparecerá como individualizada, quando se puder descrever o conjunto de regras que determinam seus objetos, modalidades enunciativas, conceitos e estratégias (FOUCAULT,

2004). Enfim, o empreendimento arqueológico presente na obra de 1969 visa libertar-se de uma tradição histórico-transcendental baseada numa subjetividade fundadora, que fica claro nas palavras de Foucault (2004, p. 137-138),

Desse tema a análise enunciativa tenta liberar-se, para restituir os enunciados à sua pura dispersão; para analisá-los em uma exterioridade sem dúvida paradoxal, já que não remete a nenhuma forma adversa de interioridade; para considerá-los em sua descontinuidade, sem ter de relacioná-los, por um desses deslocamentos que os põem fora de circuito e os tornam inessenciais, a uma abertura ou a uma diferença mais fundamental; para apreender sua própria irrupção no lugar e no momento em que se produziu; para reencontrar sua incidência de acontecimento.

Assim sendo, pode-se à primeira leitura da obra em questão, concluir de forma equivocada que essa estratégia de investigação proposta por Foucault é hermética e inacessível aos pesquisadores. Todavia, trata-se de abandonar pressuposições existentes e “mergulhar” no desconhecido como fez o próprio autor observando os dados e cunhando os termos que desenvolveram sua própria Epistemologia. Portanto, tal obra, a cada releitura desvela inúmeros detalhes e suscitam reflexões relevantes para a busca de um olhar que oferece alternativas dinâmicas no estudo da produção do saber nos campos de conhecimento.

Diante das ponderações expostas até o presente momento, pode-se depreender que os conceitos presentes na fase arqueológica *foucaultiana* possibilitam a inserção de novos elementos para a compreensão da produção do saber na área contábil. Destarte isso, a próxima subseção revisita um discurso produzido por Riccio, Mendonça Neto e Sakata, em 2007, que trata do *status quo* da utilização das metodologias *foucaultianas* no âmbito contábil.

2.2 FOUCAULT NA CONTABILIDADE

Riccio, Mendonça Neto e Sakata (2007) elaboraram uma pesquisa visando à interdisciplinaridade na contabilidade crítica, por meio das teorias do filósofo francês Michel Foucault. Nesse estudo, os autores procuraram explicar o uso da contabilidade como instrumento disciplinador e de poder nas organizações e na sociedade. Para obter tal fim, o estudo levou em consideração o sistema de relações existentes no campo científico, defendido por Bordieu em 1976.

O objetivo deste artigo foi “[...] analisar em que época Foucault começa a ter suas teorias referenciadas na área contábil, qual a sua contribuição, recepção ou recusa pelos pesquisadores, e a relação entre o campo em que foi produzido e o campo em que foi recebido [...]” (RICCIO; MENDONÇA NETO; SAKATA, 2007, p. 12). Metodologicamente, a

investigação utilizou-se de meios quantitativos e qualitativos, operacionalizados com base na meta-análise, na leitura completa dos artigos e na bibliometria (Lei de Lotka). Foram analisados 14 periódicos, todos internacionais, perfazendo um total de 1.672 artigos, dos quais 113 têm referências a Foucault.

Os resultados apontaram que o primeiro artigo em contabilidade com referências *foucaultianas* foi publicado em 1986 na *Accounting, Organization and Society* – por Hoskin e Macve com o título de *Accounting and the Examination: a Genealogy of Disciplinary Power*. Os resultados relativos à análise bibliométrica desenvolvida com o apoio da Lei de Lotka indicaram que “[...] a pesquisa contábil, fundamentada em Foucault ao longo dos últimos 13 anos, obedece aos padrões bibliométricos dos demais ramos do conhecimento, não se tratando, portanto, de modismo, mas de [...] contabilidade crítica [...]” (RICCIO; MENDONÇA NETO; SAKATA, 2007, p. 24).

A análise qualitativa sinalizou que os conceitos de Foucault aparecem, com maior frequência, em artigos relacionados à história da contabilidade e contabilidade organizacional e social, isto é, relacionados ao campo nos quais foram produzidas essas teorias. Outro aspecto importante que deve ser ressaltado foi a análise dos tipos de leitura das idéias de Foucault, cujos resultados estão resumidos no Quadro 4.

Apropriação Incidental	Apropriação conceitual tópica e apropriação do <i>modus operandi</i>			
60%	40%			
	52%	22%	17%	9%
	Disciplina, poder disciplinar, vigilância e práticas de comportamento	Discurso, linguagem e narrativa	Discussões teóricas e estudos de caso aplicados	Construção do conhecimento
	Vigiar e Punir	A Ordem do Discurso	Várias Obras	Arqueologia do Saber

Quadro 4 – Tipos de Leitura e Idéias de Foucault utilizadas
Fonte: Riccio, Mendonça Neto e Sakata (2007, p. 26)

Conforme o Quadro 4, do total de artigos analisados, 60% continham apenas citações incidentais das obras de Foucault. Os outros 40% são fundamentados em Foucault como teoria principal. Desses, 52% tratam da questão do poder disciplinar, da vigilância e das práticas de comportamento; 22% do discurso, da linguagem e das narrativas; 17% são compostos de discussões teóricas e estudos de caso aplicados e; finalmente, apenas 9% estudam aspectos relativos à construção do conhecimento, analogamente a essa dissertação.

Por fim, os autores fizeram uma análise temática, na qual se percebeu uma predominância de artigos (50,5%) pertencentes aos temas de contabilidade gerencial. Quanto aos paradigmas, foi encontrada uma maioria de estudos teóricos, seguida pelos estudos históricos e por fim, quanto às estratégias utilizadas, verificou-se que os estudos teóricos, seguidos dos estudos de caso, são a maioria.

3 TÉCNICAS AUXILIARES À ARQUEOLOGIA

A arqueologia *foucaultiana* pode utilizar-se de técnicas auxiliares para ser operacionalizada de forma a facilitar sua interpretação e a visualização das relações objetivadas na análise proposta. Portanto, a presente seção propõe-se a descrever e definir as duas técnicas de pesquisa auxiliares utilizadas na presente dissertação: análise bibliométrica e análises cientométrica de citações.

A bibliometria pode ser definida como o “[...] estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada”, por meio de padrões e modelos matemáticos que medem tais processos, gerando informações necessárias para elaboração de previsões e apoio na tomada de decisões (MACIAS-CHAPULA, 1998, p. 134). Ainda, de acordo com o autor, o termo bibliometria foi utilizado pela primeira vez em 1969, pelo documentalista inglês Alan Pritchard.

Todavia, Fonseca (1986), contrapondo-se a Macias-Chapula (1998) aduz que o primeiro trabalho a utilizar a palavra bibliometria, dedicada à estatística bibliográfica foi o *Traité de Documentation*, do belga Paul Otlet. Complementarmente, o autor assevera que “[...] deve-se recordar que, muito antes de publicar o seu monumental tratado – também pioneiro em todo o mundo – Otlet já se ocupava do assunto, em artigo publicado no *Bulletin de l’Institut International de Bibliographie*”, em 1934 (FONSECA, 1986, p. 12-13). Dessa forma, Otlet (1986, p. 20) define que em “[...] todos os campos do conhecimento, a medida é uma forma superior de abordagem. É oportuno constituir, num conjunto coordenado, as medidas relativas ao livro e ao documento: a Bibliometria”.

Vanti (2002) esclarece que na Bibliometria existem três nomes que se destacaram por suas relevantes descobertas: Lotka, Zipf e Bradford. A Lei de *Lotka*, também denominada Lei do Quadrado Inverso, assinala para a medição de produtividade dos autores, por meio de um modelo de distribuição entre tamanho e frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos. A Lei de *Zipf*, também designada de Lei do Mínimo Esforço, aponta a medição de frequência de aparecimento das palavras em textos, gerando uma lista ordenada de termos presentes em determinada disciplina ou assunto. A Lei de *Bradford*, chamada Lei de Dispersão, permite a medição da produtividade das revistas, mencionando que dos artigos

escritos sobre um assunto, apenas um terço aparece em revistas especializadas na matéria, dispersando-se os outros dois terços em revistas gerais e de outras especializações.

Outro termo utilizado pelos pesquisadores é *cienciometria* ou *cientometria*. Macias-Chapula (1998, p. 134) conceitua *cienciometria* como sendo o estudo “[...] dos aspectos quantitativos da ciência enquanto uma disciplina ou atividade econômica [...] é um segmento da sociologia da ciência, sendo aplicada no desenvolvimento de políticas científicas”, envolvendo aspectos quantitativos das atividades científicas, inclusive a publicação, por conseguinte, sobrepondo-se à *bibliometria*. Leydesdorff e Besselaar (1997) destacam que a *cientometria* fundamenta-se na concepção de ciência como abordagem multidimensional suscetível de mensuração, apresentando ligações com outras áreas de conhecimento como *lingüística*, *filosofia da ciência* e *ciência da informação*. O Quadro 5 apresenta a comparação entre a *bibliometria* e a *cienciometria*.

Tipologia	Bibliometria	Cienciometria ou Cientometria
Objetos de Estudo	Livros, documentos, revistas, artigos, autores, usuários	Disciplinas, assunto, áreas, campos
Variáveis	Número de empréstimos (circulação) e de citações, frequência de extensão de frases, etc.	Fatores que diferenciam as sub-disciplinas. Revistas, autores, documentos. Como os cientistas se comunicam.
Métodos	<i>Ranking</i> , frequência, distribuição	Análise de conjunto e correspondência
Objetivos	Alocar recursos: tempo, dinheiro, etc.	Identificar domínios de interesse. Onde os assuntos estão concentrados. Compreender como e quando os cientistas se comunicam.

Quadro 5 - Tipologias Bibliométrica e Cientométrica
Fonte: Adaptado de McGrath (1989) *apud* Macias-Chapula (1998, p. 135)

Tague-Sutcliffe (1992 *apud* MACIAS-CHAPULA, 1998) afiança que tanto a *cientometria* quanto a *bibliometria* concentram-se em poucas e definidas áreas, quais sejam: [1] aspectos estatísticos da linguagem e frequência de citações de frases, tanto em textos quanto em índices impressos ou em formato eletrônico; [2] características da relação existente entre autor e produtividade, por meio do número de artigos ou outros meios; [3] características das publicações, sobretudo a distribuição em revistas de artigos veiculados a uma disciplina; [4] análise de citação, no que se refere à distribuição entre autores, artigos, instituições, revistas, países; uso em avaliação; mapas de disciplinas baseado na co-citação; [5] uso da informação registrada; [6] obsolescência da literatura, avaliada pelo uso e pela citação; [7] crescimento de literaturas especializadas, bases de dados, bibliotecas; crescimento

simultâneo de novos conceitos; [8] definição e medida da informação e; finalmente [9] tipos e características dos níveis de desempenho da recuperação.

Consoante a proposta de obtenção de uma análise da produção do saber dos campos de contabilidade gerencial e controladoria, cumpre explorar um dos aspectos contemplados pelos propósitos cientométricos: a análise de citações. De acordo com Magalhães (2006, p. 30), “um dos pilares da ciência – o princípio da revisão pelos pares – determina que um trabalho feito por um pesquisador só adquire caráter científico quando outros estudiosos atestam seu valor”. Desta forma, Macias-Chapula (1998) defende que o meio mais comum de reconhecimento científico atribuído ao pesquisador é a citação. Destarte, “[...] o simbolismo na comunicação científica por meio da prática de citações e referências registra publicamente a propriedade intelectual da fonte, e procede acumulando reconhecimento às considerações emitidas por essa fonte” (GUARIDO FILHO, 2008, p. 54).

Noronha (1998, p. 66) aduz que a função das referências em um discurso é “[...] dar autoridade e credibilidade para os fatos citados no texto, além de permitir aos pesquisadores da área a oportunidade de conhecer trabalhos que tratam do tema de seu interesse”. Em adição, a autora afirma que a análise de citações é relevante para direcionar o leitor para outras fontes informacionais de consulta e contribui para o reconhecimento científico dos autores, entre seus pares. Corroborando com tal idéia, Vanz e Caregnato (2003) ponderam que a análise das citações possibilita medir o impacto e a prolificidade dos autores imbricados em um ramo de conhecimento, bem como mensura as fontes de informação utilizadas, tais como: tipos de documentos, idiomas e periódicos mais citados.

Assim sendo, utilizando-se dos indicadores anteriormente mencionados, obtidos pelo processo de análise de citações, “[...] é possível saber como se dá a comunicação científica de uma área do conhecimento, obtendo-se, assim, um ‘mapeamento’ da mesma, descobrindo teorias e metodologias consolidadas” (VANZ; CAREGNATO, 2003, p. 251). Levando-se em consideração as manifestações interpostas, Macias-Chapula (1998) assevera que, sendo a citação uma relação entre dois documentos - um citado e um citante - haverá sempre uma lacuna entre porque o autor citou e a compreensão do que se pensa dessa razão do porquê o autor efetuou tal citação. O Quadro 6 assinala as possíveis razões que induzem um autor a efetuar uma citação.

Razões para Citar
[1] Prestar homenagem aos pioneiros;
[2] Dar crédito para trabalhos relacionados;
[3] Identificar metodologia, equipamento, etc.;
[4] Oferecer leitura básica;
[5] Retificar o próprio trabalho;
[6] Retificar o trabalho de outros;
[7] Analisar trabalhos anteriores;
[8] Sustentar declarações;
[9] Informar aos pesquisadores de trabalhos futuros;
[10] Dar destaque a trabalhos pouco disseminados, inadequadamente indexados ou desconhecidos (não citados);
[11] Validar dados e categorias de constantes físicas e de fatos, etc.;
[12] Identificar publicações originais nas quais uma idéia ou um conceito são discutidos;
[13] Identificar publicações originais que descrevem conceitos ou termos epônimos, por exemplo, Mal de Hodgkin;
[14] Contestar trabalhos ou idéias de outros;
[15] Debater a primazia das declarações de outros.

Quadro 6 – Razões que levam um Pesquisador a Citar outros Pesquisadores
Fonte: Adaptado de Weinstock (1971) *apud* Macias-Chapula (1998, p. 136)

De forma similar, Carvalho (1975) elenca um rol de motivos que levam os pesquisadores a citar determinados trabalhos, dentre os quais, se destacam: [1] citação de autores de renome em um campo de conhecimento para realçar o estudo de quem o cita; [2] referências citadas para que as responsabilidades em assuntos controversos sejam divididas; [3] apreço aos colegas; [4] hostilidade com os concorrentes e; [5] obediência à política editorial que, às vezes, pode influenciar no resultado final da publicação. Complementarmente, “[...] a possibilidade de um documento ser citado dependerá também da acessibilidade, da procedência (país onde foi originalmente publicado), da língua, do tipo de material bibliográfico e da data de publicação” (CARVALHO, 1975, p. 119).

Outro aspecto relevante observado é o estilo de citação dos pesquisadores. Por meio da análise de citações é possível obter evidências dos estilos de comportamento dos pesquisadores, tais como: tendências de concentração em áreas específicas de conhecimento, em instituições, países ou na utilização de determinados periódicos (MOREL; MOREL, 1977; MAGALHÃES, 2006). Nesse sentido, há algumas formas diferentes de citar quanto: referências à literatura antiga ou recente; proximidades paradigmáticas, denotando a relação que um pesquisador ou rede de pesquisadores mantém com determinado autor; preferências por citações a autores “da casa”; entre outras (VANZ, 2004; MAGALHÃES, 2006).

No que tange à subjetividade presente no ato de citar, Solla Price (1976) *apud* Vanz e Caregnato (2003, p. 252) expõe que, “[...] não se pode supor que todos os autores tenham sido precisos, consistentes e conscienciosos em anotar as suas fontes de informação. Alguns o fazem de modo escasso, outros de modo excessivo”. Destarte isso, o Quadro 7, apresenta um mapa sinótico que aponta os principais problemas envolvendo análise de citações, usando como referência os trabalhos de diversos autores que trataram do assunto.

ASPECTOS RELATIVOS À ANÁLISE DE CITAÇÕES
[1] Citações negativas: esse tipo de citação para a maioria dos autores de análise de citações é tão importante quanto às citações positivas, visto que se um trabalho é tão criticado a ponto de ser bastante citado, é um trabalho que merece a atenção de outros pesquisadores, por suas idéias. Caso contrário, ele seria ignorado pela comunidade científica (GARFIELD, 1979 <i>apud</i> VANZ; CAREGNATO, 2003, p. 252).
[2] Autocitações: um pesquisador que objetiva aumentar o número de citações a si próprio precisa publicar para fazer seu nome aparecer. Contudo, para gerar um grande número de publicações, supõe-se que o pesquisador tenha muito a dizer, caso contrário, a qualidade dos trabalhos será menor, e o autor só conseguirá publicar trabalhos em periódicos periféricos, que não são indexados nos índices de citação (GARFIELD, 1979 <i>apud</i> VANZ; CAREGNATO, 2003, p. 253).
[3] Citações a trabalhos que tratam de métodos de pesquisa: trabalhos sobre métodos de pesquisa são tão importantes quanto os teóricos. Em determinados campos, obras sobre esse assunto tendem a ser bastante citadas (GARFIELD, 1979 <i>apud</i> VANZ; CAREGNATO, 2003, p. 253).
[4] Citações a fontes secundárias: nesse tipo de citação, quem acaba recebendo mérito, é o autor que apenas faz um levantamento dos artigos publicados sobre o assunto, e não os pesquisadores que relataram suas pesquisas e resultados nestes artigos. Todavia, pode-se afirmar que nesses casos houve um engano ao citar, já que o artigo de revisão serve apenas para guiar o leitor e não como fonte primária de informação (VANZ, 2004, p. 42).
[5] Ambigüidade na identificação dos autores: nomes grafados erroneamente, autores que possuem as mesmas iniciais, ou autores que trocam de nome durante sua vida profissional, especialmente no caso de mulheres que adotam o sobrenome do cônjuge e, ocorrendo uma separação, voltam a usar o sobrenome próprio. Todos estes problemas têm solução no exame cuidadoso de todas as citações, relacionando os autores com o campo de trabalho e endereço, a fim de minimizar dados incorretos (VANZ, 2004, p. 42).
[6] O que as citações não medem: ocorre quando são citadas descobertas precoces, trabalhos que estão adiantados no seu tempo, ou seguem sem reconhecimento pelos pares por alguma razão, e só mais tarde são aplaudidos (GARFIELD, 1979 <i>apud</i> VANZ, 2004, p. 42).
[7] O fenômeno da obliteração: quando um pesquisador se torna tão integrado no corpo de conhecimento de um campo que as pessoas passam a não citá-lo explicitamente. Isso acontece quando um trabalho tem uma importância fundamental no campo, e antes de acontecer, tanto a contagem de citações quanto a reputação do cientista são altas o suficiente e evidentes a toda a comunidade científica, de forma que a análise de citações torna-se supérflua (GARFIELD, 1979 <i>apud</i> VANZ, 2004, p. 42-43).
[8] O uso isolado de métodos quantitativos: as análises de citações devem ser usadas de modo crítico, cuidadosamente, e dentro de um contexto. Os estudos de contagem de citações abrangem apenas a parte da comunicação científica denominada formal, efetuada, principalmente, por meio do periódico científico, deixando de analisar aspectos e formas da comunicação informal que refletem importantes aspectos da organização social e do ambiente de pesquisa (EDGE, 1979 <i>apud</i> VANZ, 2004, p. 43).
[9] Exclusão de citações (pesquisadores de países em desenvolvimento ou periódicos de pouca visibilidade): um dos problemas da análise de citações é a exclusão de autores e periódicos provocada pelos índices de citação.

Quadro 7 – Aspectos Relativos à Análise de Citações

Fonte: Adaptado de Macias-Chapula (1998, p. 138); Vanz e Caregnato (2003) e Vanz (2004)

Dessa forma, é possível depreender-se que a análise de citações conjugada com as demais análises bibliométricas e cientométricas e com técnicas qualitativas de avaliação, pode contribuir para um exame arqueológico dos campos de contabilidade gerencial e controladoria. A seguir, a próxima seção trata de alguns aspectos relativos à controladoria e ao controle gerencial, seguida da seção 5 que apresenta o suporte teórico para a contabilidade gerencial.

4 CONTROLADORIA E CONTROLE GERENCIAL

De acordo com Frezatti *et al* (2009, p. 12) “em algumas situações, mesmo em trabalhos desenvolvidos por pesquisadores da área, termos como **contabilidade gerencial, controladoria, sistemas de informações gerenciais e controle gerencial** podem parecer sinônimos [...]”. Apesar dessa aparência, faz-se necessário diferenciá-los para uma melhor compreensão desses ramos de conhecimento.

Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 6), “o controle gerencial é o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implementar as estratégias da organização”. Estas, por sua vez, necessitam de recursos e de uma estrutura para serem implantadas. A controladoria encarrega-se de fornecer essa estrutura para consecução de tais objetivos e a contabilidade gerencial, instrumentalizada pelos sistemas de informações gerenciais, mune a organização dos recursos necessários para esse fim (FREZATTI *et al*, 2009). A Figura 3 ilustra as diferenças e relações entre os termos especificados.

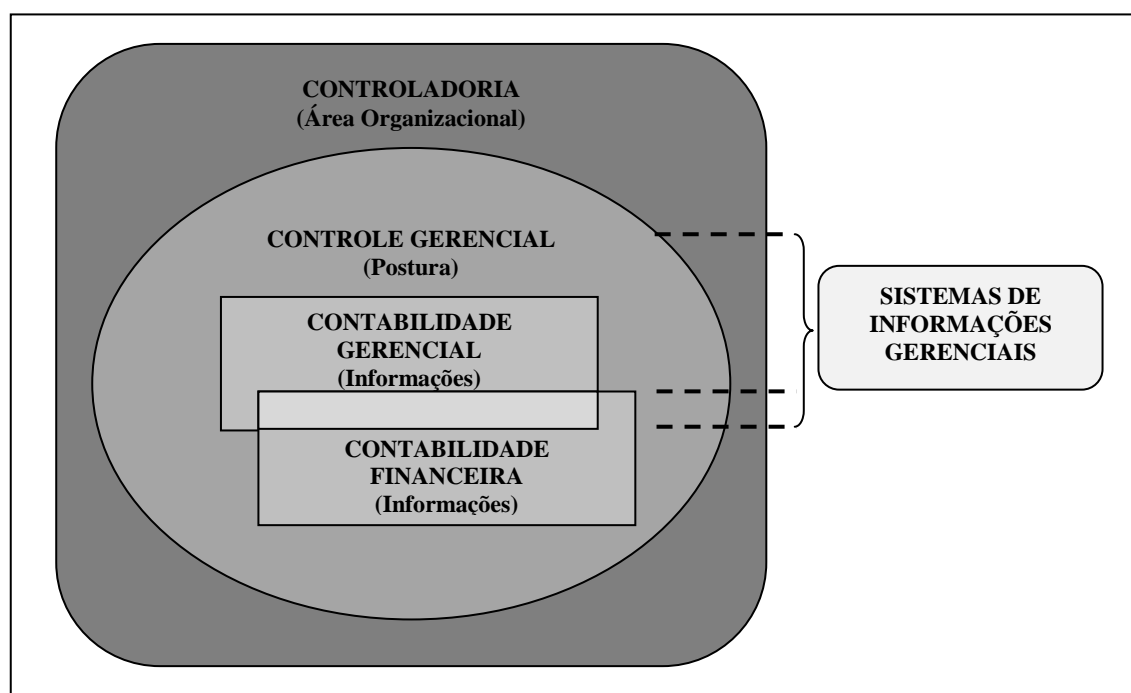


Figura 3 – Diferenças e relações entre Controladoria, Controle Gerencial, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e Sistemas de Informações Gerenciais

Fonte: Adaptado de Frezatti *et al* (2009, p. 12).

Por conseguinte, Frezatti *et al* (2009, p. 13) expõem que a controladoria é um órgão interno da organização responsável por cuidar da eficácia do processo de gestão, compreendendo-se neste procedimento, “[...] a disseminação de conhecimento, modelagem e

implantação de sistemas de informações, por meio da contabilidade gerencial e contabilidade financeira [...]”. No entanto, opondo-se a esta visão, Almeida, Parisi e Pereira (2001) asseveram que além de ser um órgão administrativo organizacional, a controladoria também deve ser considerada um ramo de conhecimento, preocupada com a função de estabelecer todo o arcabouço conceitual necessário para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações gerenciais.

Nessa perspectiva dual, Nascimento e Reginato (2009a) ponderam que a profundidade dos estudos em controladoria, no contexto atual, tem levando o assunto a ser debatido nas duas abordagens anteriormente expostas. Na primeira, sendo vista como área do conhecimento, apropriando-se de conceitos de outras ciências sociais, objetivando o auxílio no controle de gestão empresarial. Sob um segundo ângulo, a controladoria é percebida como uma área administrativa. Assim sendo, estabelece-se, na seqüência, as delimitações entre controladoria e controle gerencial para um melhor respaldo do estudo proposto. A contabilidade gerencial é abordada em seção específica, devido sua importância para as organizações e para a sociedade (MIA, 1998).

4.1 CONTROLADORIA

Enquanto órgão empresarial, a controladoria passou a existir no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, objetivando um rigor maior nos controles das operações com empresas relacionadas, subsidiárias e filiais. Os três fatores que contribuíram para o surgimento deste órgão foram: [1] a verticalização; [2] a diversificação e; [3] a expansão geográfica das organizações. Beuren (2002) adiciona que o aparecimento desses fatores é fruto da fusão de empresas concorrentes, no final do século XIX (Revolução Industrial), o que contribuiu para o surgimento de grandes organizações divididas em setores ou departamentos, porém com controle centralizado.

Contrapondo-se a essa visão, Lunkes e Schnorrenberger (2009) evidenciam que a controladoria já existia no Egito Antigo, onde os primeiros controles internos teriam surgido para a verificação dos estoques de cereais administrados pelos faraós. No Brasil, a controladoria surgiu com a vinda das multinacionais norte-americanas que exigiam um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diversos usuários da contabilidade (BEUREN, 2002). O Quadro 8 faz uma “viagem” pela história da controladoria, visando uma melhor compreensão de sua evolução.

Função da Controladoria	Ano	Marco Histórico
Inspeção e apontamento sobre entrada e saída de dinheiro e de bens	...	A controladoria já existia no Antigo Egito.
	1292	O termo <i>comptroller</i> já é utilizado. Sua provável origem do latim medieval <i>contra rolatus</i> .
	1400	O título de <i>comptroller</i> já era utilizado em cargos da <i>English Royal Household</i> .
Cuidar do equilíbrio entre o orçamento e o destino dos gastos públicos	1778	O Congresso dos EUA instituiu o cargo de <i>Comptroller</i> .
	1789	O Departamento de Tesouraria estabelece a função de <i>Comptroller</i> .
	1866	O governo inglês criou os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral.
As responsabilidades do <i>comptroller</i> são principalmente financeiras e dizem respeito a <i>bonds</i> , ações e <i>securities</i> da companhia. A Controladoria coordena os planejamentos estratégico, tático e operacional, atua no controle e sistema de informações.	1855	A Ferrovia Pensilvânia é a primeira empresa a instituir o cargo de <i>comptroller</i> .
	1892	A <i>General Eletric Company</i> é a primeira empresa a instituir a posição de <i>controller</i> .
	1931	Criação do <i>Controller Institute of America</i> .
	1962	Mudança para <i>Financial Executives Institute</i> .
	1970	Início das pesquisas sobre a Gestão Econômica (GECON) com o Prof. Armando Catelli, no Brasil
	2009	Grave crise econômico-financeira coloca em xeque os procedimentos de controle e gestão vigentes.

Quadro 8 – Síntese dos marcos históricos da controladoria

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 8).

Beuren (2002, p. 21) esclarece que, “apesar da evolução das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria”. A autora pondera que as abordagens dizem mais respeito às atribuições no exercício da função do que propriamente à atribuição de significado para essa área. Complementarmente, Almeida, Parisi e Pereira (2001) explicitam que a controladoria não pode ser considerada como uma metodologia voltada ao “como fazer” algo. Ratificando essa idéia, Padoveze (2003, p. 3) defende que “a Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude”.

4.1.1 A Controladoria como Órgão Administrativo

Segundo Mosimann e Fisch (1999), a unidade administrativa denominada controladoria tem por objetivos primordiais garantir a geração de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão por parte dos gestores e demais indivíduos envolvidos neste procedimento e; auxiliar os gestores na eficácia econômico-financeira de suas áreas de responsabilidade, assim assegurando a própria eficácia econômico-financeira organizacional por meio dos esforços conjuntos entre as áreas constantes da empresa. Nesse mesmo sentido, Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 345) afirmam que,

A Controladoria vista como Unidade Administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

Confirmando essa idéia proposta, Padoveze (2003) pondera que enquanto unidade administrativa, a controladoria, por meio da ciência contábil e dos sistemas de informações gerenciais é responsável por coordenar a gestão econômica do sistema organizacional global. Complementarmente, Frezatti *et al* (2009, p. 27) definem que, de maneira sistêmica, a controladoria é o órgão da organização que além de ter a finalidade de assegurar a eficácia do processo de gestão, também deve proporcionar a todos os *stakeholders*, informações de caráter econômico-financeiras, procurando “monitorar o equilíbrio das relações entre eles”.

Adicionalmente, tais autores advertem que as tarefas desempenhadas pela controladoria não podem limitar-se somente a elaborar e divulgar as informações da contabilidade, mas devem também, participar do processo de gestão como um todo, buscando a congruência de objetivos das diversas áreas ou departamentos da empresa (FREZATTI *et al*, 2009).

4.1.2 A Controladoria como Área de Conhecimento

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria também pode ser concebida como um ramo de conhecimento, apoiando-se nas proposições teóricas da Contabilidade e, incorporando assim, uma visão multidisciplinar. Dessa forma, tem por responsabilidade a criação de um arcabouço conceitual necessário para o estabelecimento de um sistema de informações gerenciais capaz de produzir elementos que subsidiem a otimização na tomada de decisões, contribuindo para a eficácia organizacional e a continuidade da empresa.

Perante esse contexto, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28) afirmam que no processo de interação entre a empresa e os *stakeholders*, a organização transita por uma cadeia de acontecimentos “[...] econômicos, sociais, políticos, educacionais, tecnológicos, ecológicos, e regulatórios, fazendo com que as necessidades da empresa [...] transcendam os conceitos oferecidos pela administração, contabilidade e economia”.

Em adição Mosimann e Fisch (1999, p. 99) consideram que a controladoria utiliza-se de “princípios, procedimentos e métodos” originalmente advindos de outras ciências, tais

como: Administração, Economia, Psicologia, Estatística, Contabilidade, etc., com a finalidade de produzir as informações necessárias à gestão econômica das organizações.

4.1.3 Atribuições e Responsabilidades da Controladoria

Frezatti *et al* (2009, p. 31) asseveram que as funções e características da área de controladoria não são iguais para todas as empresas, visto que para “para alguns autores, Controladoria é quase sinônimo de Contabilidade Gerencial; para outros, está mais próxima da Contabilidade Societária [...]”, podendo também compreender as funções de planejamento e controle. Tais autores ainda afirmam que se podem resumir as responsabilidades da controladoria no binômio “mensurar e informar”.

Mensurar é fornecer elementos que identifiquem, interpretem e calculem o valor monetário dos eventos econômicos, relativos aos produtos e às áreas da organização, porém a controladoria não se preocupa apenas com o valor monetário, mas também, com o valor qualitativo dos aspectos físicos e operacionais. Sob outro enfoque, informar é permitir que as informações sigam um fluxo adequado, desde sua preparação até a sua divulgação aos usuários internos ou externos interessados (FREZATTI *et al*, 2009). É importante salientar que mensurar e informar são tarefas relevantes dentro das empresas, pois auxiliam o processo de tomada de decisão. Contudo, a mensuração e a informação podem ser relacionadas de forma mais específica para uma melhor compreensão das atribuições da controladoria no processo de gestão, conforme especifica o Quadro 9.

Atribuições da Controladoria
[1] Coordenação do processo de controle gerencial;
[2] Padronização e harmonização de relatórios;
[3] Avaliação econômica periódica da empresa;
[4] Suporte ao processo de mensuração e gestão de riscos;
[5] Análise de viabilidade econômica de projetos de investimentos;
[6] Assessoria e consultoria às outras áreas, em assuntos econômico-financeiros;
[7] Estabelecimento de normas e procedimentos para as várias áreas da entidade;
[8] Atendimento, acompanhamento e implementação de recomendações da auditoria externa;
[9] Apoio ao processo de governança corporativa, subsidiando o trabalho do conselho de administração, conselho fiscal e comitês de apoio;
[10] Elaboração de relatórios contábeis pelas normas internacionais (<i>International Financial Reporting Standards</i> - IFRS) ou americanas (<i>United States - Generally Accepted Accounting Principles</i> - US GAAP) para o atendimento de mercado de capitais localizados em outros países;
[11] Elaboração da contabilidade ambiental e social;
[12] Estruturação e acompanhamento de procedimentos.

Quadro 9 – Quadro Analítico das Atribuições da Controladoria
Fonte: Frezatti *et al* (2009, p. 32-33).

Padoveze (2003) expõe que compete à controladoria suportar todo o processo de gestão organizacional mediante a utilização de um sistema de informações. Esse sistema de informações da controladoria é conectado com os sistemas operacionais, objetivando mensurar economicamente as operações de planejamento, controle e avaliação dos resultados.

4.1.4 Perfil Profissional e Pessoal esperado de um *Controller*

Morante e Jorge (2008, p. 1) aduzem que “[...] a Controladoria precisa ser conduzida por profissional experiente, com larga vivência em finanças empresariais e uma particular habilidade no relacionamento com os responsáveis pela gestão das diversas áreas funcionais da organização”. De maneira complementar, Beuren (2002) afiança que o *controller*, tem uma grande responsabilidade perante os gestores, os acionistas e o governo, pelas características e abrangência do sistema de informações que gerencia. Não obstante, a autora destaca que o *controller* não toma decisões, visto ser essa tarefa de competência do gestor; cabendo ao profissional da controladoria orientar os gestores quanto ao direcionamento e controle das atividades empresariais.

Na concepção de Frezatti *et al* (2009) o *controller* deve conhecer da área de gestão, para que consiga ter participação no planejamento e controle empresariais, além de dominar a contabilidade, custos e despesas, área tributária, etc. Em adição, os autores também acreditam que seja importante para o profissional da área de controladoria o conhecimento de noções básicas de outras áreas científicas, tais como, Economia, Sociologia, Psicologia e Estatística.

Contudo, além das características técnicas, o *controller* também deve possuir algumas competências e habilidades pessoais, tais como, “[...] raciocínio lógico, alto nível de energia, maturidade no tratar os problemas, que seja perspicaz e dinâmico, que tenha iniciativa, aptidão e gosto pelo que faz” (FREZATTI *et al*, 2009, p. 38). Tais autores ainda ponderam que nas organizações, o *controller* deve evitar a postura de fiscalizar o serviço dos outros indivíduos, apontando culpados, mas contrariamente a isso, sendo um facilitador, consultor e assessor nos assuntos relativos à sua área de atuação, possibilitando a melhora do resultado global. Morante e Jorge (2008) mapearam algumas atribuições pessoais do *controller*, que estão sintetizadas no Quadro 10.

Atribuições Pessoais do <i>Controller</i>
[1] Habilidade analítica, em especial de relatórios numéricos;
[2] Habilidade na formulação de diagnósticos, a partir de informações cruzadas;
[3] Habilidade na previsão de dificuldades;
[4] Habilidade na proposição de alternativas para solução de eventuais dificuldades detectadas para a consecução dos objetivos traçados;
[5] Habilidade na elaboração de relatórios em linguagem acessível;
[6] Habilidade na formulação de previsões com base estatística;
[7] Persistência na superação das dificuldades;
[8] Habilidade no aconselhamento, com vistas à solução de problemas e mesmo análise de problema potencial;
[9] Rapidez e oportunidade da informação como instrumento de apoio à decisão;
[10] Equilíbrio e ponderação na tomada de decisão;
[11] Habilidade na percepção das limitações pessoais dos seus pares e colaboração para a sua superação.

Quadro 10 – Quadro Analítico das Atribuições Pessoais do *Controller*.
Fonte: Morante e Jorge (2008, p. 4-5).

Complementarmente, Frezatti *et al* (2009) salientam que além dessas competências e habilidades tradicionais é salutar que o *controller* também possua outros elementos, tais como: [1] compreensão das relações de poder existentes na organização; [2] conhecimento do impacto da cultura organizacional nos sistemas de controle gerencial; [3] ciência que o ciclo de vida das organizações, a configuração da empresa e outras variáveis desse gênero podem afetar os sistemas de controle e informações gerenciais; [4] entendimento de que os fatores contingenciais podem impactar o exercício das atividades empresariais e; [5] compreensão do ambiente institucional e regulatório no qual a organização está inserida.

Por fim, nos últimos anos, alguns eventos que ocorreram no ambiente corporativo podem modificar as funções e atribuições dos profissionais *controllers*. De acordo com Burns e Baldvinsdottir (2007 *apud* FREZATTI *et al*, 2009), são eles: a globalização; a tecnologia; os escândalos e fraudes contábeis e; as tendências corporativas, isto é, novas formas de arranjo societário e organizacional. De forma a complementar esse rol de ocorrências, Frezatti *et al* (2009) citam também, ética, sociedade e meio ambiente e; a crise financeira de 2008, como fatores de mutação para a configuração até então existente do *controller*.

4.2 CONTROLE GERENCIAL

Por controle gerencial, pode-se compreender o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos sejam obtidos e utilizados efetiva e eficazmente para a realização dos objetivos de uma organização (ANTHONY, 1971). Contrapondo-se a essa idéia, Otley (1994) aduz que as suposições e a linguagem usadas e defendidas por Anthony (1971), estão

distantes da realidade dos assuntos e problemas contemporâneos, supondo que, o sistema de controle gerencial tradicional, cada vez mais, é “[...] impróprio e tais sistemas são ineficazes na manutenção do sucesso da estrutura organizacional [...]” (OTLEY, 1994, p. 292).

Tais considerações expostas por Otley (1994) são justificadas pelo próprio autor ao desvelar que o ambiente corporativo atual muda rapidamente, sendo muito difícil predizer o futuro e saber o destino de cada organização. Adicionalmente, o autor assevera que a eficiência de um bom planejamento para estruturação de um sistema de controle gerencial requer habilidade de predizer o futuro e isso está se tornando quase impossível no ambiente empresarial, visto que “[...] mudanças contínuas requerem adaptação contínua [...]” e que a gestão sob condições de incerteza exigem envolvimento de todos os indivíduos da organização e não somente dos gestores (OTLEY, 1994, p. 292).

Sob outra perspectiva de análise, Anthony e Govindarajan (2008, p. 6) consideram que o processo de controle gerencial deve ser diferenciado de outros dois procedimentos organizacionais de igual importância: formulação de estratégia e controle de tarefas. De acordo com os autores, “[...] erros sérios podem ser cometidos se os princípios e generalizações específicos de um sistema forem aplicados em outro. O controle gerencial encaixa-se entre a formulação estratégica e o controle de tarefas, sendo, este de caráter mais sistemático e de curto prazo e aquele de natureza menos sistemática e com implicações de longo prazo. Deste modo, “[...] o processo de planejamento é muito mais importante na formulação da estratégia, o processo de controle é muito mais importante no controle de tarefas e o planejamento e o controle são praticamente iguais em importância no controle gerencial” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 6). O Quadro 11 exibe essas diferenciações.

Atividade	Natureza do Produto Final
Formulação de estratégia	Metas, estratégias e diretrizes.
Controle gerencial	Implementação de estratégias.
Controle de tarefas	Desempenho eficiente e eficaz de tarefas individuais.

Quadro 11 – Fronteiras do controle gerencial.

Fonte: Anthony e Govindarajan (2008, p. 7).

Anthony e Govindarajan (2008) afirmam que o controle gerencial envolve uma série de atividades nas organizações, que incluem: [1] planejamento sobre o que a organização deve realizar; [2] coordenação das atividades das várias partes da organização; [3] comunicação das informações; [4] avaliação das informações; [5] decisão, se houver, sobre

qual ação deve ser executada e; [6] influência sobre pessoas, visando à alteração de seu comportamento. Lunkes e Schnorrenberger (2009) também mapeiam algumas atividades nas quais o controle gerencial exerce o papel de coordenação, basicamente mudando e agrupando os nomes, mas com a mesma essência, sendo elas: [1] planejamento; [2] controle; [3] sistemas de informações; [4] gestão de pessoal e; [5] organizacional.

Nascimento e Reginato (2009b, p. 16) defendem a idéia de que o controle gerencial se alicerça em três dimensões. A dimensão de controle de gestão responsabiliza-se pelo planejamento, execução, controle e retroalimentação aos gestores sobre os resultados obtidos em relação àquilo que foi planejado, possibilitando, o controle de objetivos estipulados pela administração, ou seja, “[...] nesta fase é possível avaliar a *performance* da organização como um todo, de suas áreas e dos seus respectivos gestores [...]”. A dimensão de controle de dados e informações suporta a anterior, visto que, mantém os registros de eventos e transações da empresa, figurando como fonte supridora informacional aos gestores. Finalmente, a dimensão de controles e procedimentos internos tem por finalidade “[...] garantir que esses dados e essas informações [...]” geradas na dimensão anterior “[...] sejam seguros, confiáveis e úteis aos propósitos aos quais se destinam” (NASCIMENTO; REGINATO, 2009b, p. 17).

Malmi e Brown (2008), em seu estudo, explicitam a idéia de tratar os sistemas de controle gerencial como um “pacote”, ou seja, uma interação entre os diversos subsistemas que formam a organização. Tais autores justificam essa abordagem por meio de algumas vertentes: [1] os sistemas de controle gerencial não funcionam isolados; [2] pesquisadores em contabilidade, constantemente, estudam inovações e práticas, com o objetivo de demonstrar seu desenvolvimento, adoção, uso e impacto. Porém, analisando-se individualmente essas práticas, pode ocorrer um equívoco nas interpretações do impacto de novos sistemas conectados com esses já existentes, pois todos esses sistemas são interligados de forma sistêmica; [3] é relevante também a pesquisa de outras formas de controle que não os formalmente discutidos em contabilidade gerencial (exemplo: administrativos e culturais).

Uma vez expostas as definições e principais atribuições que recaem sobre a controladoria e o controle gerencial nas organizações, a seguir, na seção 5, exploram-se aspectos relativos à contabilidade gerencial e suas práticas.

5 CONTABILIDADE GERENCIAL

Anthony (1971, p. 273) desvela que “[...] a contabilidade gerencial está intimamente ligada com o processo chamado controle gerencial [...]”. Complementarmente, o autor é sucinto ao definir este ramo da contabilidade como sendo, “a informação contábil útil à administração”. De acordo com o *Institute of Management Accounting* – IMA (1981) *apud* Atkinson *et al* (2008), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada como,

[...] o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação das informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização por seus recursos.

Atkinson *et al* (2008) esclarecem que as informações geradas pela contabilidade gerencial são importantes para todos os indivíduos da organização, uma vez que reúnem elementos que evidenciam o desempenho organizacional por meio de um processo de retroalimentação a partir do qual tais indivíduos apreendem as experiências passadas para melhorar ações futuras. Observando-se as manifestações supracitadas relativas à contabilidade gerencial, verifica-se que a maioria delas converge no sentido de que a informação contábil gerencial deve ser relevante à tomada de decisão do gestor. No Quadro 12 estão sumariados alguns conceitos de contabilidade gerencial defendidos por diferentes autores nacionais e estrangeiros, em épocas distintas.

Autor (es)	Conceito
Sá (1971, p. 29)	É o conjunto de conhecimentos contábeis organizado para observar o objeto da ciência contábil sob o aspecto administrativo, notadamente sob os da tomada de decisões e política do governo da riqueza aziendal.
Iudícibus (1998, p. 21)	É um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.
Hornngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4)	É o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliam os gestores a atingir os objetivos organizacionais.
Atkinson <i>et al</i> (2008, p. 36)	É o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização.
Crepaldi (2008, p. 5-6)	É o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Quadro 12 – Conceitos de Contabilidade Gerencial

Fonte: Autores citados no quadro

Diante disso, verifica-se que, internacionalmente, os conceitos de contabilidade gerencial são muito próximos, modificando apenas algumas funções que determinados autores suprimem. Contrariamente, as publicações desse ramo de conhecimento veiculadas no cenário nacional, parecem apresentar uma relativa descontinuidade, sugerindo uma incipiência na produção literária, em função das circunstâncias delimitadoras do campo.

5.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Ricardino (2005) afiança que embora as atividades de contabilidade gerencial sejam antigas, como área de estudos e pesquisas ela, é relativamente recente. Segundo o autor, a partir de 1951, o uso da expressão contabilidade gerencial passou a ser repetido com maior frequência, principalmente pelos acadêmicos americanos que tinham a preocupação de identificar e rotular as atividades exercidas por esse ramo de conhecimento. No Brasil, essa forma de contabilidade diferente da societária data de aproximadamente 37 anos atrás, pois, “[...] quem folhear os artigos da *Revista Paulista de Contabilidade*, uma das mais antigas publicações do gênero no país, ainda em atividade, verificará que as primeiras referências no assunto se encontram em um artigo denominado Contabilidade Gerencial [...]”, escrito em 1972 (RICARDINO, 2005, p. XV). Contudo, verificam-se manifestações deste campo de conhecimento antes desta data, com no mínimo dois autores referenciados: Viana (1962) e Sá (1971).

Em sua pesquisa, Ricardino (2005) expressa a possibilidade do surgimento da contabilidade gerencial por meio de três vertentes: [1] a defendida por Johnson e Kaplan (1993) para quem esse ramo da contabilidade surgiu para suprir necessidades informacionais das indústrias, especialmente no que diz respeito à decisão gerencial, por ocasião da Revolução Industrial, iniciada no século XIX; [2] a teoria que assinala essa origem desde a II Guerra Mundial até meados de 1980 e por fim; [3] traça a hipótese de que as atividades contábeis gerenciais iniciaram-se na Inglaterra do início do milênio, caracterizada pelo exercício de práticas de auditoria no controle das propriedades rurais.

5.2 CONTABILIDADE GERENCIAL X CONTABILIDADE FINANCEIRA

Segundo Padoveze (2003, p. 10), “[...] os métodos da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e diferentes usuários [...]”. Nesse sentido, a contabilidade gerencial relaciona-se com o fornecimento de

informações para os usuários internos à organização, que são responsáveis pela direção e controle das atividades corporativas, enquanto a contabilidade financeira é pautada no fornecimento de informações aos acionistas, credores e outros *stakeholders* interessados (PADOVEZE, 2007). No Quadro 13 são assinaladas as principais diferenças entre essas duas ramificações da contabilidade.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos relatórios	Demonstrações Contábeis obrigatórias pela legislação societária	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios contábeis geralmente aceitos	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciência contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro, direcionada para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato)

Quadro 13 – Contabilidade Financeira x Contabilidade Gerencial
Fonte: Adaptado de Padoveze (2007, p. 36-37)

Iudícibus (1998) defende que o “ponto de ruptura” entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira não é tão fácil de ser discernido, visto que as demonstrações financeiras produzidas com base nas informações corporativas, de certa forma, delimitam essa fronteira. Em adição, o autor pondera que não se pode estabelecer que essas peças contábeis, mesmo sendo elaboradas e destinadas aos usuários externos, não sejam relevantes, ao menos, como ponto de partida para os usuários internos da organização.

5.3 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Em março de 1998, a Federação Internacional dos Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC), divulgou um pronunciamento denominado *International Management Accounting Practice 1* - IMAP 1, que contém objetivos, funções e parâmetros desse ramo da contabilidade, bem como, os estágios evolutivos e mutações ocorridas neste campo de conhecimento. Neste documento, o desenvolvimento da contabilidade gerencial foi segregado em quatro estágios sequenciais (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004). Todavia, Padoveze (2007), complementando o trabalho do IFAC de 1998, afirma que a contabilidade gerencial já se encontra em um quinto estágio de evolução, conforme ilustra a Figura 4.

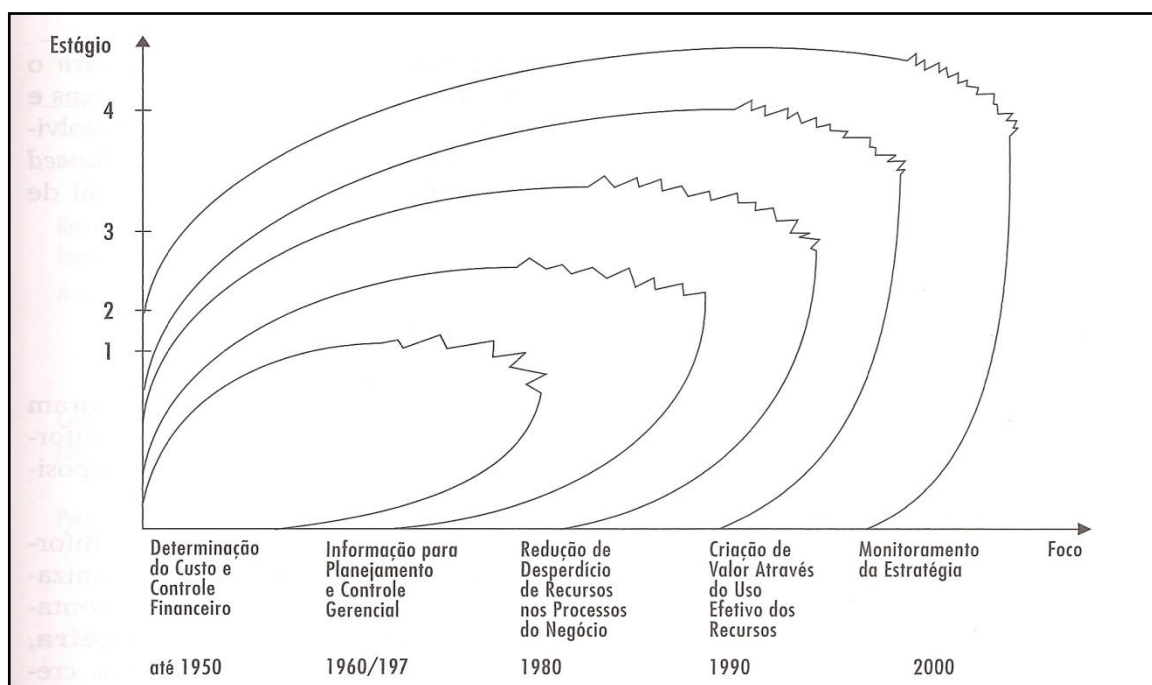


Figura 4 – Evolução da Contabilidade Gerencial
Fonte: Padoveze (2007, p. 35).

Cada estágio evolutivo representa uma estrutura adaptativa de um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, absorvendo, reformando e adicionando novas tecnologias aos estágios anteriores. Assim, cada nível de evolução é a combinação do velho e do novo, “[...] com o velho sendo reformado para ajustar-se com o novo em combinação a um novo conjunto de condições para o ambiente gerencial” (IFAC, parágrafos 9 e 15 *apud* PADOVEZE, 2007, p. 33).

Segundo o IFAC (1998), o primeiro estágio durou até 1950 e ficou caracterizado por focar a determinação de custos e o controle financeiro das empresas por meio da utilização de orçamento e da contabilidade de custos. De forma complementar, Abdel-Kader e Luther

(2004) destacam que nesse estágio, as informações necessárias para a tomada de decisão gerencial eram atreladas a um ambiente pouco competitivo em qualidade e preço de produtos e serviços, com baixa tecnologia e os processos rotineiros eram razoavelmente simples de serem executados.

O estágio 2, de acordo com Padoveze (2007), compreendido entre 1950 e 1965, sofreu mutações para obtenção de informações que subsidiassem o processo de controle e planejamento gerencial, por meio da utilização de tecnologias tais como, análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. Frezatti *et al* (2009, p. 17) ressaltam que “[...] a verdadeira revolução que a TI (tecnologia de informação) provocou nas empresas, viabilizando a geração de informações no conteúdo, formato e *timing* mais customizados às necessidades dos usuários é digna de nota”. A partir desse nível, a contabilidade gerencial deixa de ser uma atividade técnica e começa a ser visualizada como atividade gerencial, suprimindo os gestores com informações para o processo decisório (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

No terceiro estágio, compreendido entre 1965 e 1985, a ênfase é a redução de desperdício de recursos usados nos processos corporativos, mediante utilização de tecnologias de análise de processos e administração estratégica de custos (PADOVEZE, 2007). Em complemento, Frezatti *et al* (2009) expõem que a etapa de estruturação de projetos de qualidade e de normatização foi relevante nessa época em que o incremento das atividades globalizadas demandava redução de custos. Nesse sentido, Abdel-Kader e Luther (2004) desvelam que esse período caracterizou-se por mudanças influenciadas pelo choque do preço do petróleo, aumento da competição global, além de outras ameaças ambientais.

No último estágio mapeado pelo IFAC (1998), por volta de 1995, o foco voltou-se para a geração ou criação de valor por meio da utilização efetiva dos recursos, mediante o uso de tecnologias tais como, exame de direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional (PADOVEZE, 2007). Frezatti *et al* (2009, p. 18) esclarecem que “[...] o foco na criação de valor é um estágio que proporciona alternativa direcionada para o resultado de longo prazo, já que valor é uma dimensão com pretensão futura”. Os autores ainda adicionam que esse monitoramento implica utilização de práticas contábeis gerenciais com maior nível de refinamento.

De maneira sumarizada, estes quatro estágios da contabilidade gerencial, descritos pelo IFAC, em 1998, assinalam que esse ramo da ciência contábil sofreu evoluções relevantes, partindo da condição de atividade técnica à categoria de gestor da informação útil à tomada de decisão empresarial. É salutar ressaltar que, os estágios evolutivos mencionados não são estanques, haja vista que, foram definidos normativamente por meio de estudos que relacionaram as práticas contábeis gerenciais às épocas (FREZATTI *et al*, 2009).

Complementando o estudo do IFAC de 1998, Padoveze (2007) defende que o atual exercício da contabilidade gerencial pode ser considerado em um quinto estágio, iniciado a partir do ano 2000, centrado nas atividades e sistemas de informações para monitoramento da estratégia. Padoveze (2007) ainda adiciona que duas contribuições foram relevantes para o surgimento desse estágio: [1] o trabalho de Johnson e Kaplan de 1997, com a criação do *Balanced Scorecard* – BSC e; [2] o estudo número 9 do IFAC, de 1999, denominado *Enhancing Sharehold Wealth by Better Managing Business Risk*, incorporando a gestão de riscos na contabilidade gerencial. Nesse sentido, Padoveze (2007, p. 35-36) esclarece que,

O Estágio 5, por volta de 2000, incorpora como função da Contabilidade Gerencial as atividades de disponibilização e controle de sistemas de informações para monitoramento da estratégia, com (a) implantação de sistemas de informações para análise do ambiente empresarial, interno e externo, para o processo de planejamento estratégico, identificando oportunidades e ameaças e confrontando-as com os pontos fortes e fracos da entidade, (b) o desenvolvimento de cenários, (c) o controle de metas estratégicas por meio do *Balanced Scorecard* e (d) o desenvolvimento e implementação de um sistema global de gestão de riscos.

Diante das exposições reunidas, verifica-se que a contabilidade gerencial, passa por constantes desenvolvimentos em resposta às mutações no ambiente corporativo. Logo, as práticas que a operacionalizam também passam por transformações objetivando a geração de informações adequadas às exigências demandadas. Nesse sentido, a próxima subseção expõe tais recursos (práticas, instrumentos, artefatos, ou outros constructos possíveis).

5.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Comumente artigos, dissertações e teses têm utilizado a expressão “artefatos” contábeis gerenciais (FREZATTI, 2005; SOUTES, 2006; SOUTES e GUERREIRO, 2007; ESPEJO, 2008; OYADOMARI *et al*, 2008), entre outros, para fazer referências aos recursos disponibilizados pela contabilidade gerencial. Há também aqueles pesquisadores que recorrem a termos como “práticas, técnicas, ferramentas ou instrumentos” contábeis gerenciais (SOUZA, LISBOA e ROCHA, 2003), entre outros.

De acordo com Espejo (2008, p.12) “[...] os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo [...]”. Nessa mesma linha argumentativa, Soutes e Guerreiro (2007, p. 2) definem artefatos contábeis gerenciais como sendo as “[...] atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções [...]”. Soutes (2006) estudou a relação entre os artefatos e os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, obtendo os resultados alocados no Quadro 14.

		1º ESTÁGIO	2º ESTÁGIO	3º ESTÁGIO	4º ESTÁGIO
		Custeamento e Controle Financeiro	Informação p/ Controle e Planejamento Empresarial	Redução de Perdas no Processo Operacional	Criação de Valor [uso efetivo dos recursos]
Métodos e Sistemas de Custeio	Custeio por Absorção	x			
	Custeio Variável	x			
	Custeio baseado em Atividades - ABC			x	
Métodos de Mens. e Avaliação e Medidas de Desempenho	Preço de Transferência		x		
	Moeda Constante		x		
	Valor Presente		x		
	Retorno sobre o Investimento	x			
	<i>Benchmarking</i>			x	
	<i>Economic Value Added</i> - EVA				x
	Custeio Padrão	x			
Filosofias e Modelos de Gestão	Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			x	
	Orçamento		x		
	Simulação				x
	Descentralização		x		
	<i>Kaizen</i>			x	
	<i>Just in Time</i> - JIT			x	
	Teoria das Restrições			x	
	Planejamento Estratégico			x	
	Gestão baseada em Atividades - ABM			x	
	Gestão Econômica - GECON				x
	<i>Balanced Scorecard</i>				x
	Gestão baseada em Valor - VBM				x

Quadro 14 - Segregação dos Artefatos de Contabilidade Gerencial nos Estágios Evolutivos

Fonte: Adaptado de Soutes (2006, p. 24)

Frezatti *et al* (2009) definem que os artefatos de contabilidade no controle gerencial, podem manifestar-se por meio de estágios, dentre os quais os autores mencionam: [1]

conceitos, que se caracterizam como representações mentais de um objeto abstrato ou concreto; [2] modelo, que é qualquer representação simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais; [3] ferramenta, conceituada como qualquer instrumento necessário à prática profissional e [4] sistema, como sendo um “[...] conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função” (BERTALANFFY, 1977 *apud* FREZATTI *et al*, 2009, p. 15). Porém, os autores salientam que nem sempre um artefato percorre todos os estágios; esta ocorrência pode ser melhor visualizada a partir da Figura 5.

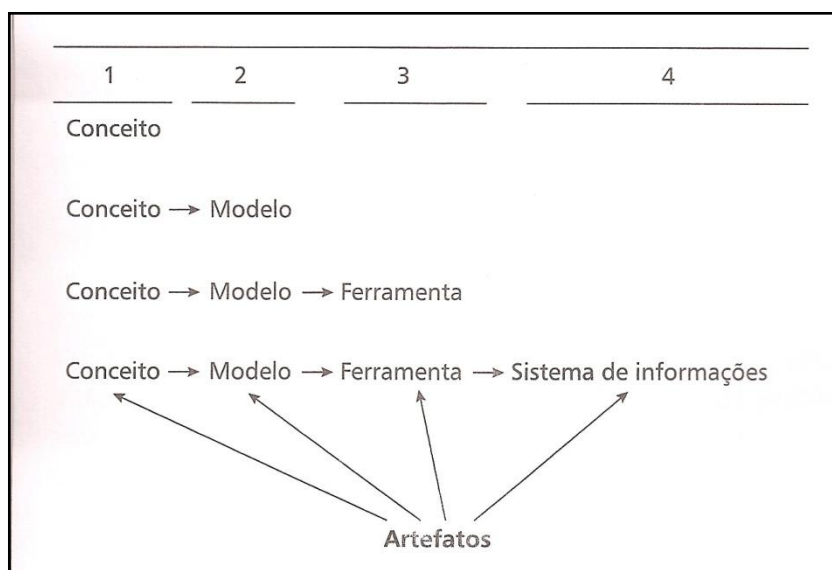


Figura 5 – Estágios dos Artefatos de Contabilidade Gerencial
Fonte: Frezatti *et al* (2009, p. 15).

As práticas contábeis gerenciais, como se convencionou tratar no presente estudo, em sua maioria surgiram pelo aumento das necessidades informacionais para a tomada de decisões, como já abordado anteriormente. Desse modo várias práticas foram desenvolvidas, por exemplo, podem-se citar o ABC (*Activity Based Costing*), Custeio Meta (*Target Costing*), EVA (*Economic Value Added*), entre outros, que Baines e Langfield-Smith (2003) classificam como sendo práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Dessa forma, expostos os principais aspectos de natureza teórica que suportam a presente investigação, a seção subsequente destina-se à explicitação dos procedimentos metodológicos dispensados à realização do estudo.

6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em sentido amplo, Demo (1995) define metodologia como uma disciplina instrumental que estuda os caminhos e as técnicas utilizadas para que se fazer ciência e, complementa que além dessa tarefa, tem por função também indagar os limites científicos, seja no sentido do conhecimento produzido, seja quanto à capacidade de intervir na realidade. De forma mais pragmática, Marconi e Lakatos (2005, p. 83) afirmam que “[...] não há ciência sem o emprego de métodos científicos”, e este pode ser conceituado como o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que permitem alcançar o objetivo, delineando o caminho a ser seguido, auxiliando os pesquisadores a responderem com maior segurança e economia a questão proposta na investigação.

Contudo, Martins e Theóphilo (2009) enfatizam que, em alguns casos, a expressão *método científico* é erroneamente utilizada, o que pode induzir indivíduos a acreditarem que se trata de um conjunto de técnicas exaustivas e infalíveis, quando na realidade, não existem regras para investigar, mas antes, estratégias de investigação científica. No que tange ao presente estudo, essa explanação dos autores é relevante, visto que se trata da aplicação de uma metodologia formulada por Foucault que defende a suspensão das unidades aceitas. Em termos práticos, isto significa que a análise arqueológica aceita um recorte provisório, preocupando-se com a formação discursiva e com os enunciados que formam um determinado objeto, observando o discurso enquanto prática social, não se apegando somente a rótulos epistemológicos ou a verdades defendidas pela ciência.

Logo, quando se expressa, na obra de Foucault, a palavra método, há que se tomar as precauções necessárias de compreendê-lo como sendo um *corpus* formado por uma trajetória, visto não se tratar de uma expressão que simboliza um número determinado de procedimentos invariáveis utilizados na produção de conhecimento, mas antes, uma abordagem multifacetada em função das definições, não subjugada a cânones rígidos e sempre instruída pelos documentos estudados. É salutar destacar também que esse deslocamento não atesta uma falta de rigor, visto que é apenas um recorte e um conceito diferente de visualizar a realidade (MACHADO, 2006).

Portanto, levando-se em consideração as manifestações interpostas por Demo (1995) de que a atividade da pesquisa é a razão fundante da vida acadêmica e necessita de métodos para ser operacionalizada, e por Gil (2002) de que a pesquisa é um procedimento racional e sistemático que objetiva propiciar respostas a problemas propostos, por meio da utilização de técnicas, métodos e outros procedimentos científicos, ou um processo formado de diversas fases para sua consecução. A presente seção destina-se a expor o encaminhamento e tratamento científico reservados à investigação, descrevendo a classificação da pesquisa, a teoria de base, os constructos, as definições operacionais, a moldura populacional e os procedimentos de coleta e tabulação dos dados de forma estruturada.

6.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Objetivando a identificação dos procedimentos metodológicos aplicáveis às ciências sociais, em particular à contabilidade, Raupp e Beuren (2004) observaram que diversas tipologias de delineamento de pesquisas foram preconizadas por diferentes autores. Em adição, os autores asseveram que essa falta de uniformidade nas classificações de pesquisa pode representar uma dificuldade, para o pesquisador, na elaboração do suporte metodológico do estudo. Nesse sentido, procurando minimizar essas discrepâncias entre autores, a presente pesquisa utiliza-se de conceitos tipológicos de autores, cujos conceitos mais se aproximam da proposta investigativa.

Destarte isso, a investigação objetiva traçar um perfil arqueológico da produção científica em contabilidade gerencial e em controladoria, utilizando-se de um recorte espaço-temporal, analisando os artigos científicos presentes em *anais* de congressos e encontros brasileiros que contemplem esses campos de pesquisa, portanto, caracterizando-se como **descritiva**. Cooper e Schindler (2003, p. 129) desvelam que os estudos descritivos podem ser observados quando os objetivos da investigação propõem-se a descobrir “[...] quem, o que, onde, quando ou quanto [...]”, sobre as variáveis examinadas.

Por manifestar um caráter que pode tangenciar análises explicativas do comportamento das variáveis estudadas e diante da exposição realizada por Martins e Theóphilo (2009) de que é descabido entender-se que uma pesquisa pode ser puramente qualitativa ou quantitativa, visto que os estudos contemplam ambos; a presente investigação também possui as duas naturezas. Assim sendo, pode ser considerada **qualitativa** por apresentar uma análise aprofundada dos resultados quantitativos. O Quadro 15 sinaliza as

principais características das pesquisas qualitativas para melhor compreensão desta categorização.

Categorias	Abordagens dos Pontos de Vista Subjetivos	Descrição da Formação das Situações Sociais	Análise Hermenêutica das Estruturas Subjacentes
Posições Teóricas	Interacionismo Simbólico e Fenomenologia	Etnometodologia e Construcionismo	Psicanálise e Estruturalismo Genético
Métodos de Coleta de Dados	Entrevistas semiestruturadas e entrevistas narrativas	Grupos focais, etnografia, observação participante, registro de interações e coleta de documentos	Registro de interações, fotografia e filmes
Métodos de interpretação	Codificação teórica, análise de conteúdo, análise de narrativa e métodos hermenêuticos	Análise de conversação, análise de discurso e análise de documentos.	Hermenêutica objetiva e hermenêutica profunda

Quadro 15 – Perspectivas na Pesquisa Qualitativa
Fonte: Adaptado de Flick (2009b, p. 26)

A abordagem **quantitativa** fica evidenciada por meio das análises **bibliométricas** e **cientométricas** das publicações nos campos de contabilidade gerencial e controladoria, corroborando com o entendimento dado por Vanti (2002) de que a cientometria abrange a bibliometria e possui um caráter multidisciplinar no que diz respeito às técnicas das quais se utiliza para alçar os resultados que almeja e; por Guarido Filho (2008) de que a cientometria é o estudo da comunicação científica apoiada não exclusivamente, mas, predominantemente, em técnicas quantitativas, especialmente a bibliometria. Portanto, a presente investigação por se sustentar em análises de citações e análises dos atributos referentes à produção científica, pode ser categorizada nessas três classificações.

No que diz respeito à forma de coleta de dados, a investigação pode ser classificada como **documental**. Utilizam-se como sustentáculo dessa classificação as próprias definições de Foucault (2004) que afirma ser a arqueologia um estudo dirigido ao discurso em seu volume próprio, na qualidade de monumento (*status* dado por Foucault ao documento), pois, para o autor, a palavra documento traduz uma idéia de matéria inerte, a partir da qual se pode reconstituir o que os indivíduos disseram ou fizeram na ancestralidade. Em termos práticos, isso significa que a arqueologia faz uma análise documental dos monumentos (sentido *foucaultiano*) objetivando a sua descrição intrínseca e não mais os avaliando como signos de outra coisa. Neste estudo os documentos ou monumentos são representados pelos artigos científicos dos *anais* de congressos e encontros selecionados para análise.

Apoiando-se em Nascimento, Junqueira e Martins (2009) o estudo também pode ser classificado, de acordo com a estratégia de pesquisa, como **revisional**; categorização criada

pelos autores para reunir trabalhos que revisam a literatura; ensaios; e ainda levantamentos bibliométricos. Por fim, quanto ao poder de produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas, a investigação é considerada *ex post facto* e quanto ao recorte temporal pode ser qualificada como **longitudinal**, visto que abrange um período de três anos, de 2007 a 2009 (COOPER; SCHINDLER, 2003).

6.2 TEORIA DE BASE

Thiry-Cherques (2008) considera a obra de Foucault como um método **variável**, que não pode ser **esquematizado** e que se desdobra em três dimensões: [1] a do dever com a verdade, acima de qualquer método ou filiação ideológica; [2] a do esforço analítico exaustivo e; [3] a da busca de um novo olhar sobre os temas e as orientações teóricas. Atendo-se às manifestações do autor, pode-se depreender que a obra *foucaultiana* não se configura como uma teoria propriamente dita, uma vez que esta representa segundo Kerlinger (1991, p. 173 *apud* MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 28), “[...] um conjunto de constructos (conceitos), definições e proposições relacionadas entre si, que apresentam uma visão **sistemática** de fenômenos especificando relações entre variáveis, com a finalidade de explicar e prever fenômenos da realidade” (grifo nosso).

Todavia, mesmo não obtendo o *status* de teoria, com base nos conceitos científicos e epistemológicos; supõe-se que esta abordagem arqueológica criada por Foucault possui um *corpus* suficiente para ser aplicado à presente investigação para, assim, traçar o perfil arqueológico dos campos de controladoria e contabilidade gerencial. A partir dessas considerações e das seções que integram o quadro teórico de referência, as próximas subseções destinam-se à definição dos constructos da pesquisa com base nos elementos conceituais preconizados por Foucault, possibilitando a operacionalização das variáveis analisadas.

6.3 CONSTRUCTO RELATIVO À ARQUEOLOGIA DO SABER

Esta pesquisa se utiliza do processo arqueológico de investigação criado por Foucault que possui algumas características próprias, sendo elas: [1] **identificação das práticas discursivas**, na qual não se procura a verdade (mas o que é dito) e nem o significado (mas o enunciado), o que implica remontar os saberes existentes, por meio das regras de formação dos conceitos, objetos, estratégias, ações e instituições a ele associadas; [2] **determinação das**

descontinuidades e; [3] **análise dos elementos** expostos nos passos anteriores, remetendo todo o processo de exame à profundidade e não à amplitude (FOUCAULT, 2004; MACHADO, 2006; CARVALHO, 2007; THIRY-CHERQUES, 2008; ARAÚJO, 2008; VANDRESEN, 2008; CASTRO, 2009).

Observando-se tais preceitos que levam em consideração o discurso composto pelas regras de formação e revisitando as exposições realizadas sobre os campos de controladoria e contabilidade gerencial, a arqueologia pode ser visualizada como um constructo de primeira ordem operacionalizada por meio de dois constructos de segunda ordem - formação discursiva (formada pelos objetos, tipos enunciativos, conceitos e estratégias) e polifonia do discurso. Cabe salientar que Foucault tratou a fase arqueológica ao nível das formações discursivas e dos enunciados. Contudo, atendo-se às suas declarações de que “[...] o que foi definido como ‘formação discursiva’ escande o plano geral das coisas ditas no nível específico dos enunciados. As quatro direções em que a analisamos [...] correspondem aos quatro domínios em que se exerce a função enunciativa”; este estudo considera os enunciados interligados à formação discursiva e por isso, não constituindo um constructo em separado (FOUCAULT, 2004, p. 151-152).

6.3.1 Formação Discursiva

Uma vez observadas descontinuidades em um discurso, este pode ser individualizado se suas regras de formação forem identificadas nos diversos níveis propostos por Foucault (objetos, tipos enunciativos, conceitos e estratégias). Portanto, este constructo pode ser caracterizado com um sistema de regras de formação discursivas (FOUCAULT, 2004; MACHADO, 2006; CARVALHO, 2007; THIRY-CHERQUES, 2008; ARAÚJO, 2008; VANDRESEN, 2008; CASTRO, 2009). As próximas subseções descrevem cada um desses níveis e a sua respectiva forma de operacionalização.

6.3.1.1 Nível dos Objetos

Os objetos foram formados a partir da leitura dos artigos selecionados para o estudo. Tal classificação ocorreu mediante a análise do próprio discurso, buscando-se as regras de formação que definiram o objeto de que se fala, examinando-se os textos em seu conteúdo intrínseco, sem levar em consideração os rótulos a eles atribuídos pelos autores que os redigiram. Esta categorização foi possível por meio da observação detalhada de fatores, tais

como: [1] as demarcações da superfície de emergência de cada artigo, a partir da qual se analisaram as políticas de cada congresso em termos de delimitação temática; [2] as grades de especificação, por meio da separação, oposição, reagrupamento, entre outros, constantes no texto e; [3] a determinação das relações que permitiram o surgimento do objeto (FOUCAULT, 2004; MACHADO, 2006; CARVALHO, 2007; THIRY-CHERQUES, 2008; ARAÚJO, 2008; VANDRESEN, 2008; CASTRO, 2009).

Destarte isso, procedeu-se a classificação dos objetos nas publicações científicas em controladoria (Quadro 16) e contabilidade gerencial (Quadro 17). Para um maior grau de detalhamento, optou-se em classificá-los de acordo com 3 níveis. Para estabelecer nomenclaturas aos níveis 2 e 3 da escala classificatória recorreu-se aos livros e dissertações dos campos de conhecimento avaliados.

Objetos da Controladoria			
Nível 1	Nível 2	Nível 3	Referências
Controladoria	Controladoria enquanto área	Área Organizacional de Controladoria	Padoveze (2003); Anthony e Govindarajan (2008); Frezatti <i>et al</i> (2009); Nascimento e Reginato (2009); Lunkes e Schnorrenberger (2009)
		<i>Accountability</i>	
	Controle Gerencial	Tipos de Controle Gerencial	
		Implementação de Estratégias	
		Modelos de Gestão	
		Modelos de Decisão	
		Sistemas de Informação	
		Sistemas de Controles Internos	
		Avaliação de Desempenho Organizacional	

Quadro 16 – Nível dos Objetos da Controladoria
Fonte: Elaborado pelo Autor

De acordo com o Quadro 16, pode-se verificar que a controladoria foi dividida em duas vertentes – controladoria enquanto área e controle gerencial – conforme mencionado no quadro teórico de referência. Nas subdivisões (Nível 3) encontram-se algumas designações que podem suscitar dúvidas, tais como sistemas de informação, que permeia tanto a controladoria quanto a contabilidade gerencial, porém é necessário salientar que essa classificação foi elaborada com base em um recorte criado apoiando-se nos livros brasileiros desse campo de conhecimento (PADOVEZE, 2003; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; FREZATTI *et al*, 2009; NASCIMENTO; REGINATO, 2009; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009), sem a pretensão de designar modelos ou padrões, visto ser

uma análise isenta de qualquer artifício desta espécie, justamente por defender os pressupostos *foucaultianos*.

De forma similar, o Quadro 17 sinaliza os objetos da contabilidade gerencial que foram dissociados em 3 angulações – abordagens teóricas em contabilidade gerencial; aspectos teóricos alternativos neste ramo de conhecimento (exposição de teorias diversas relacionadas à essa linha investigativa) e práticas contábeis gerenciais. Ressalta-se que essas divisões também foram obtidas por meio de um estudo revisional dos livros e dissertações de contabilidade gerencial (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; SOUTES, 2006; PADOVEZE, 2007; ATKINSON *et al*, 2008; CREPALDI, 2008; FREZATTI *et al*, 2009).

Objetos da Contabilidade Gerencial			
Nível 1	Nível 2	Nível 3	Referências
Contabilidade Gerencial	Abordagens teóricas em contabilidade gerencial	Definições e Funções da Contabilidade Gerencial	Soutes (2006); Frezatti <i>et al</i> (2009)
		Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial	
	Abordagens teóricas alternativas em contabilidade gerencial	Teoria Institucional	Frezatti <i>et al</i> (2009)
		Teoria Comportamental	
		Cultura Organizacional	
		Outras Teorias	
	Práticas de contabilidade gerencial	Ciclo de Vida	Horngren, Sundem e Stratton (2004); Soutes (2006); Padoveze (2007); Atkinson <i>et al</i> (2008); Crepaldi (2008); Frezatti <i>et al</i> (2009)
		Análise de Demonstrações Financeiras	
		Contabilidade, Análise e Gestão Estratégica de Custos	
		Custeio Baseado em Atividades (ABC)	
		Custeio Variável	
		Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	
		Preço de Transferência	
		<i>Economic Value Added</i> (EVA)	
		<i>Market Value Added</i> (MVA)	
		Orçamento	
		<i>Rolling Forecast</i>	
		Simulação	
		Teoria das Restrições	
		Gestão Baseada em Atividades (ABM)	
		<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	
		Gestão Baseada em Valor (VBM)	
		Inventário de Práticas de Contabilidade Gerencial	
		Outras Práticas de Contabilidade Gerencial	

Quadro 17 – Nível dos Objetos da Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborado pelo Autor

Assim sendo, convém destacar uma última vez que esses rótulos convencionados na presente pesquisa não foram obtidos pelo que se fala deles, mas designados mediante a validação do discurso que os produziu, por isso é constatada a ausência de outros elementos nos quadros classificatórios, tais como: custeio RKW, custeio por absorção, etc.; pois não se encontraram ocorrências de tais elementos no período analisado.

6.3.1.2 Nível das Modalidades Enunciativas

As modalidades enunciativas contam de três instâncias para serem determinadas: [1] a instância de quem fala; [2] os lugares institucionais de onde procede o discurso e; [3] as atitudes do sujeito pela posição que lhe é possível ocupar em relação ao grupo de objetos dos quais fala (FOUCAULT, 2004; MACHADO, 2006; CARVALHO, 2007; THIRY-CHERQUES, 2008; ARAÚJO, 2008; VANDRESEN, 2008; CASTRO, 2009). No Quadro 18 estão sumariados os procedimentos para operacionalização desse elemento da pesquisa.

Modalidades Enunciativas			
Instância	Indicador	Procedimento	Referência
Quem fala	Artigos publicados	Número de artigos dos campos de controladoria e contabilidade gerencial	Cardoso <i>et al</i> (2005); Leite Filho (2006); Nascimento, Junqueira e Martins (2009)
	Evento	ANPCONT; Congresso USP; ENANPAD	
	Ano	2007, 2008 e 2009	
	Artigos por autor	Número de artigos identificados por autor	
	Autores por artigo	Número de autores por artigo	
Lugares institucionais	Vínculo Institucional	Nome da instituição	Oliveira (2002)
	Estado e região	Nome do estado e da região	
Posições do sujeito	Tipo de vínculo	[1] professor; [2] aluno; [3] pesquisador ou; [4] ex-aluno	Rossoni (2006)
	Posição formativa	[1] professor; [2] doutorando; [3] mestrando; [4] especializando; [5] graduando; [6] pesquisador; [7] executivo	

Quadro 18 – Nível das Modalidades Enunciativas
Fonte: Elaborado pelo Autor

Esse nível pode levar à compreensão de que os campos de controladoria e contabilidade gerencial são determinados pela coexistência de enunciados dispersos e heterogêneos que produzem o discurso. Ressalta-se que o mapeamento das informações dessa etapa foi efetuado com base nas informações prestadas pelos próprios autores na ocasião das publicações. Esta ocorrência decorre da própria analítica arqueológica que considera a existência do discurso no momento de sua emergência.

6.3.1.3 Nível dos Conceitos

Foucault, em suas obras, produz um importante deslocamento no aparecimento dos conceitos, tornando-o independente da racionalidade científica. Para o autor, os conceitos não estão atrelados tão somente à epistemologia ou ao conhecimento, mas também ao saber em geral, que inclui a ciência, porém não se limita a ela. Dessa forma, segundo o autor, a análise dos conceitos deve levar em consideração três abordagens: [1] a forma como se sucedem; [2] as formas de coexistência dos conceitos e; [3] os procedimentos de intervenção. À integração entre essas três vertentes, Foucault denominou sistema de formação conceitual (FOUCAULT, 2004; MACHADO, 2006; CARVALHO, 2007; THIRY-CHERQUES, 2008; ARAÚJO, 2008; VANDRESEN, 2008; CASTRO, 2009). No Quadro 19, está assinalada a forma de operacionalização do sistema de formação conceitual para o desenvolvimento da presente investigação.

Conceitos			
Instância	Indicador	Procedimento	Referência
Sistema de formação conceitual	Natureza do estudo	Teórico ou teórico-empírico	Theóphilo e Iudícibus (2005); Lopes e Martins (2005); Iudícibus (2006); Martins e Theóphilo (2009)
	Dimensão teórica	Abordagem prescritiva (normativa) ou analítica (positiva) ¹	
	Dimensão técnica	Técnica de coleta de informações, dados e evidências	
	Dimensão epistemológica ²	Há uma questão de pesquisa explícita ou objetivos da pesquisa? A problematização envolve aspectos valorativos?	

Quadro 19 – Nível do Sistema de Formação Conceitual

Fonte: Elaborado pelo Autor

Com base nas informações constantes no Quadro 19, é possível a verificação dos procedimentos utilizados para obtenção do arcabouço conceitual nos discursos selecionados. As classificações de natureza do estudo, dimensão teórica, técnica e epistemológica, estão apoiadas no estudo realizado por Theóphilo e Iudícibus (2005). Quanto à natureza do estudo, além da classificação em teórico ou teórico-empírico, também se explora o tipo de estudo realizado, como resumo constante do Quadro 20.

¹ Optou-se na utilização dos termos prescritivo e analítico, para as abordagens normativa e positiva da pesquisa contábil, respectivamente. Tal precaução tem por intuito evitar possíveis comparações equivocadas entre a teoria positiva na contabilidade (LOPES; MARTINS, 2005; IUDÍCIBUS, 2006) e a linha epistemológica positivista que teve como principal representante Auguste Comte (1798 – 1857).

² Ressalta-se, para a presente investigação, foi utilizado o rótulo Dimensão Epistemológica com o propósito de manter-se a designação dada originalmente por Theóphilo e Iudícibus (2005) e Martins e Theóphilo (2009). Porém, é salutar enfatizar que tal denominação não deve ser confundida com o termo usado em algumas passagens anteriores relativas ao deslocamento efetuado por Foucault entre Epistemologia e Arqueologia e nem tampouco com o sentido tradicional dado a esse termo na contemporaneidade.

	Tipologia da Pesquisa	Definição
TEÓRICOS	Ensaio Teórico	Destina-se à exposição de uma análise crítica sobre determinado assunto (LOPES <i>et al.</i> , 2006).
	Revisão Bibliográfica	Procura explicar e discutir um problema a partir de fontes públicas com a finalidade de conhecer, analisar e explicar contribuições sobre o tema pesquisado (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).
TEÓRICO-EMPÍRICOS	Documental	Estudos que trabalham, predominantemente, com fontes disponíveis publicamente (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2009).
	Estudo de caso	Desenvolve-se a partir do recorte de um fenômeno dentro de seu contexto real, sem controle sobre os eventos e as variáveis estudados, destinando-se à análise profunda e intensa de uma unidade social, desenvolvida à luz de uma abordagem qualitativa (MARTINS, 2006).
	Experimental	“[...] consiste em determinar um objeto de estudo, selecionar as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, definir as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto” (GIL, 2002, p. 47).
	Pesquisa-Ação	“Pesquisa-ação é um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou problema estão envolvidos de modo cooperativo e participativo (THIOLLENT, 2002, p. 20 <i>apud</i> MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 73).
	<i>Grounded Theory</i>	“A <i>Grounded Theory</i> , GT, visa desenvolver uma teoria sobre a realidade que se está investigando [...] a partir de dados coletados pelo pesquisador, sem considerar hipóteses preconcebidas. [...] Busca-se a construção da teoria à medida que o trabalho de campo se desenvolve” (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 69).
	Levantamento	Preocupa-se em descrever características de um determinado grupo ou analisa a relação entre variáveis (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2009).
	Quase-Experimental	Compartilha as mesmas características de experimentos, porém sem condições de isolar possíveis interferências de variáveis não consideradas (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2009).

Quadro 20 – Tipologias de Pesquisas

Fonte: Elaborado pelo Autor

No que tange à dimensão teórica, esta pesquisa procura identificar e classificar os discursos analisados de acordo com a abordagem que apresentam: prescritiva (normativa) ou analítica (positiva). Segundo Lopes e Martins (2005) nos estudos pautados pelas proposições normativas, busca-se o que é ideal, enquanto nas discussões positivas o foco está na realidade dos agentes econômicos. Complementarmente, Iudícibus (2006) expõe que a teoria normativa, apoiada mais no dedutivismo, procura demonstrar como a contabilidade “deveria ser”, mediante a aplicação de postulados e objetivos axiomáticos; em contraposição, a teoria positiva, que, usualmente operacionalizada pelo método indutivo, busca descrever a realidade contábil, entender por que é assim e prever comportamentos. Ainda, segundo o autor, estas abordagens se complementam, apesar de parecerem antagônicas.

Dessa forma, amparando-se nas manifestações de Lopes e Martins (2005) e Iudícibus (2006), o presente estudo efetua a classificação quanto às abordagens positiva e normativa, de

acordo com o objetivo do artigo analisado, dessa forma, categorizando esta como uma investigação em que o “[...] pesquisador declara explicitamente suas implicações ou relevância para a prática contábil [...]” e aquela quando o autor, “[...] explicita que os resultados obtidos contribuem para a compreensão de um determinado fenômeno contábil” (MENDONÇA NETO; RICCIO; SAKATA, 2009, p. 66).

Quanto à dimensão técnica, Martins e Theóphilo (2009) asseveram que quando o tipo de investigação envolve análise de informações, dados e evidências empíricas, o pesquisador deve escolher técnicas para coleta dos dados que possibilitarão o alcance do objetivo do trabalho. Nesse sentido, são considerados dados primários aqueles obtidos diretamente em sua fonte e secundários, os já coletados e dispostos em arquivos, bases de dados, anuários estatísticos, etc. Com base nestas exposições, no Quadro 21 estão sintetizadas as classificações utilizadas nessa presente pesquisa.

Técnica de Coleta	Definição
Observação	“As técnicas observacionais são procedimentos empíricos de natureza sensorial. A Observação, ao mesmo tempo em que permite a coleta de dados de situações, envolve a percepção sensorial do observador [...]” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 86).
Observação Participante	Nesse tipo de coleta, o “[...] pesquisador-observador torna-se parte integrante de uma estrutura social, e na relação face a face com os sujeitos da pesquisa realiza a coleta de informações, dados e evidências [...]” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 87).
Pesquisa Documental	Estudos que trabalham, predominantemente, com fontes disponíveis publicamente (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2009).
Entrevista	“Trata-se de uma técnica de pesquisa para coleta de informações, dados e evidências cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 88).
Questionário	“[...] trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever. O questionário é encaminhado para potenciais informantes, selecionados previamente, tendo que ser respondido por escrito e, geralmente, sem a presença do pesquisador” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 93).
Análise de Conteúdo	“A análise de conteúdo busca a essência de um texto nos detalhes das informações, dados e evidências disponíveis. Não trabalha somente com o texto <i>per se</i> , mas também com detalhes do contexto (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 99).
Análise do Discurso	“Ao perseguir o desafio de construir interpretações, a Análise do Discurso (AD) parte do pressuposto de que em todo o discurso há um sentido oculto que pode ser captado, o qual, sem uma técnica apropriada, permanece inacessível (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 100).

Quadro 21 – Técnicas de Coleta de Informações, Dados e Evidências
Fonte: Elaborado pelo Autor

Por fim, a dimensão epistemológica, representativa do último item do nível de sistema de formação conceitual, abrange os aspectos relativos ao problema e aos objetivos da pesquisa. Verifica-se se o estudo enuncia o problema de pesquisa ou os objetivos aos quais se propõe e se os problemas de pesquisa envolvem juízo de valor. Dessa forma, pode-se, por meio da natureza do estudo e das dimensões teórica, técnica e epistemológica, mapear a sistemática que envolve a formação e transformação dos conceitos imbricados nos campos de conhecimento de controladoria e contabilidade gerencial.

6.3.1.4 Nível das Estratégias

Quanto às estratégias, parte-se do princípio de que objetos, modalidades enunciativas e conceitos são ordenados segundo temas, teorias e concepções. Essas inter-relações são estabelecidas mediante os pontos de difração presentes no discurso (capacidade de formação de subconjuntos), abrindo um campo de opções estratégicas possíveis (FOUCAULT, 2004; MACHADO, 2006; CARVALHO, 2007; THIRY-CHERQUES, 2008; ARAÚJO, 2008; VANDRESEN, 2008; CASTRO, 2009). Destarte isto, o Quadro 22 aponta a forma de evidenciação desse nível na presente pesquisa.

Indicador	Procedimento	Referência
Teorias	Sociologia; Psicologia; Economia; Múltiplas; Outras	Nascimento, Junqueira e Martins (2009)
Conceitos	Artigos que não se utilizam de uma base teórica e sim de conceitos próprios do campo estudado, tais como: BSC, gestão de custos, etc.	

Quadro 22 – Nível das Estratégias

Fonte: Elaborado pelo Autor

Por intermédio do Quadro 22, podem-se visualizar duas classificações quanto às abordagens teóricas utilizadas nos artigos científicos constantes nos *anais* dos eventos estudados. Apoiando-se em Nascimento, Junqueira e Martins (2009, p. 5), procurou-se separar os trabalhos que apresentam uma teoria daqueles que utilizam somente conceitos específicos. Em adição, os autores aduzem que “[...] essa separação é importante porque a utilização isolada de conceitos não representa uma teoria explicativa de um fenômeno do mundo real [...]”. Deste modo, encerra-se a definição dos níveis geradores do constructo de segunda ordem – formação discursiva.

6.3.2 Polifonia e Citações no Contexto da Arqueologia do Saber

As análises das formações discursivas, propostas por Foucault (2004), também privilegiam os princípios da intertextualidade e da polifonia, que podem ter como base empírica de constatação a análise das citações e referências (ALVARENGA, 1998). Assim sendo, compreende-se que a polifonia parte do princípio que não há textos puros, ou seja, os autores do discurso remetem-se a textos anteriores, seja em conformidade, complementação, ou ainda, oposição e, observando as regras impostas pela comunidade científica, fazem referências a estes por meio de citações (DUCROT, 1987). No Quadro 23 são expostos os procedimentos utilizados para a análise polifônica dos discursos na presente pesquisa.

Indicador	Procedimento	Referência
Tipos de Documentos Citados	[1] Livro Nacional; [2] Livro Estrangeiro; [3] Livro Traduzido; [4] Capítulo de Livro Nacional; [5] Capítulo de Livro Estrangeiro; [6] Capítulo de Livro Traduzido; [7] Periódico Nacional; [8] Periódico Estrangeiro; [9] <i>Anais</i> de Eventos Científicos Nacionais; [10] <i>Anais</i> de Eventos Científicos Estrangeiros; [11] Teses; [12] Dissertações; [13] Trabalhos de Conclusão de Curso e Monografias; [14] Legislação; [15] Jornais e Revistas Nacionais; [16] Jornais e Revistas Estrangeiras; [17] Endereço Eletrônico Nacional; [18] Endereço Eletrônico Estrangeiro; [19] Relatórios, Balanços e Comunicações Nacionais; [20] Relatórios, Balanços e Comunicações Estrangeiros; [21] Dicionários e Enciclopédias Nacionais; [22] Dicionários e Enciclopédias Estrangeiros; [23] Outros Documentos Nacionais; [24] Outros Documentos Estrangeiros.	Magalhães (2006)
Idioma	Idioma dos documentos citados, conforme idioma do local de publicação.	
Temporalidade	Ano de publicação.	
Tipo de Autoria	[1] Única; [2] Múltipla; [3] Institucional; [4] Sem autoria.	
Autoria	Nome do (s) autor (es).	
Periódicos Citados	Identificação dos periódicos citados.	

Quadro 23 – Análise de Citações no Contexto da Formação Discursiva
Fonte: Elaborado pelo Autor

Construídos sob esse formato, os discursos encontram-se alinhados à abordagem arqueológica *foucaultiana* que preconiza a ausência de um autor específico no discurso, mas antes, um composto resultante de inúmeros enunciados já ditos, escritos ou pensados

anteriormente. Desta maneira, a presente investigação se utiliza da análise cientométrica de citações, objetivando identificar a polifonia presente nos artigos selecionados para análise.

Finalmente, a presente seção que teve por objetivo definir os constructos de primeira e segunda ordem da pesquisa, se finda. Entretanto, fazem-se necessárias definições operacionais de termos presentes na questão de pesquisa que, nesse estudo, assumem significados diferenciados daqueles constantes da experiência comum. Tais definições são explicitadas na sequência.

6.4 DEFINIÇÕES OPERACIONAIS

Retornando à questão de pesquisa enunciada no início do trabalho, cuja finalidade é analisar a produção do conhecimento nos **campos** de controladoria e contabilidade gerencial, utilizando por inspiração os **procedimentos arqueológicos foucaultianos**, por meio da análise dos artigos científicos presentes em *anais* de eventos brasileiros, no período de 2007 a 2009, faz-se necessário definir o significado, para essa pesquisa, dos termos negritados, visando uma melhor compreensão e interpretação dos dados obtidos em resposta à questão formulada. Nesse ínterim, na sequência, a Figura 6 ilustra o desenho da pesquisa e explicita as definições que serviram de base para a operacionalização da investigação.

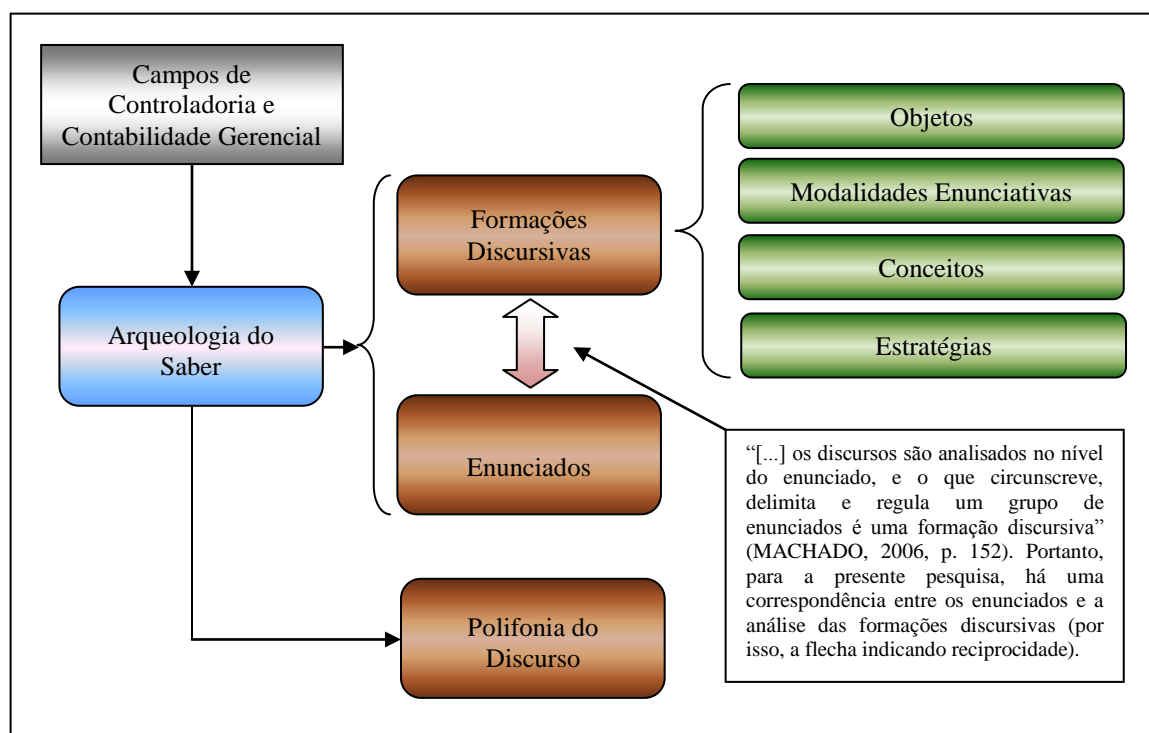


Figura 6 – Desenho da Pesquisa
Fonte: Elaborada pelo Autor

[1] **Arqueologia do Saber:** corresponde, para essa pesquisa, à análise arqueológica do período temporal analisado, mediante a identificação das formações discursivas e dos enunciados, mapeadas aos níveis dos objetos, das modalidades enunciativas, dos conceitos, das estratégias e de forma complementar, pelo exame polifônico dos discursos.

[2] **Campos:** compreende-se por campo o espaço de relações objetivas entre indivíduos, coletividades ou instituições, que competem pela dominação de um cabedal específico. Os campos, desta forma, são mundos, no sentido em que se fala de mundo literário, artístico, político, religioso, científico, etc. São microcosmos autônomos no interior do mundo social (THIRY-CHERQUES, 2008; BOURDIEU, 2009). Portanto, convencionou-se, nessa pesquisa, definir dois campos, o de controladoria e o de contabilidade gerencial.

[3] **Saber:** o método arqueológico *foucaultiano* preocupa-se com os saberes, que transcendem e englobam a ciência do momento, não se limitando a ela. Desta forma, o saber é a maneira como uma determinada época sentiu um objeto, não levando em consideração juízos valorativos, tais como: progresso ou retrocesso em relação ao modo como determinado objeto foi compreendido em alguma outra época (FOUCAULT, 2004; THIRY-CHERQUES, 2008).

6.5 POPULAÇÃO

A população deste estudo é composta pelos artigos publicados nos *anais* dos eventos brasileiros classificados como “A1” pelo Sistema Qualis da CAPES no ano de 2009, que contemplam as áreas de controladoria e contabilidade gerencial, para o período compreendido entre os anos de 2007 a 2009. Cabe salientar que esta foi a primeira forma de delimitação do espaço populacional, pois, em seguida, foram selecionados dentro desse quadro classificatório, de forma intencional, os seguintes eventos: [1] Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT); [2] Congresso USP de Controladoria e Contabilidade; e [3] Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD). A Tabela 1 exhibe o número de artigos componentes da população-alvo selecionada.

Tabela 1 – Número de Artigos Componentes da População-Alvo Analisada

Congresso	Número de Artigos			
	2007	2008	2009	Total
ANPCONT	18	18	29	65
Congresso USP	7	10	10	27
ENANPAD	38	26	19	83
Total	63	54	58	175

Fonte: Elaborada pelo Autor

De acordo com Bruni (2008), a amostra corresponde à uma parcela do todo e costuma ser extraída de populações finitas com tamanhos consideráveis e infinitas, por conterem elementos que não podem ser contados. Complementarmente, o autor assevera que, a amostra deve ser utilizada somente quando não ocorrer a perda das características essenciais da população. Apoiando-se nessas afirmações e nas definições de população, população-alvo, população de estudo e amostra expostas por Megliorini, Weffort e Holanda (2004), que subsidiam as informações constantes do Quadro 24, pode-se depreender que a presente investigação não apresenta amostra.

Tipologia Conceitual	Descrição para o Estudo
População	Totalidade dos artigos presentes em <i>anais</i> de eventos, classificados como A1 pelo Sistema Qualis CAPES, que contenham a área temática de controladoria e contabilidade gerencial nos anos de 2007, 2008 e 2009.
População-Alvo	Totalidade dos artigos presentes em <i>anais</i> dos eventos: ANPCONT, Congresso USP e ENANPAD, que contenham a área temática de controladoria e contabilidade gerencial nos anos de 2007, 2008 e 2009.
População de Estudo	Totalidade dos artigos, constantes da população-alvo, classificados nos campos de controladoria e contabilidade gerencial.

Quadro 24 – Quadro Classificatório da População do Estudo

Fonte: Baseado em Megliorini, Weffort e Holanda (2004)

Diante do exposto, procedeu-se a análise dos estudos e constatou-se que 51 artigos são voltados ao campo de controladoria e 77 deles foram categorizados como contabilidade gerencial, perfazendo uma **população de estudo** no total de 128 publicações. O universo investigado não constitui amostra porque se analisou todas as 128 observações, sem retirar nenhuma do total. Cabe salientar que dos 175 artigos da população-alvo, 47 não foram enquadrados em nenhuma das duas classificações propostas, portanto, foram excluídas e não fazem parte da pesquisa.

Assim sendo, inicialmente, efetuou-se a separação dos artigos selecionados em três classificações: [1] os que têm por foco controladoria e suas variantes; [2] os categorizados como contabilidade gerencial e; [3] os estudos, que na compreensão da presente pesquisa não são considerados representantes de nenhum dos campos objeto de exploração. Cabe salientar que a classificação proposta pode divergir de outras opiniões por se utilizar de recortes específicos baseados em autores de ambos os campos de conhecimento, visto que esses ramos algumas vezes se confundem ou se sobrepõem. O Gráfico 1 ilustra o percentual de participação de artigos em cada campo estudado.

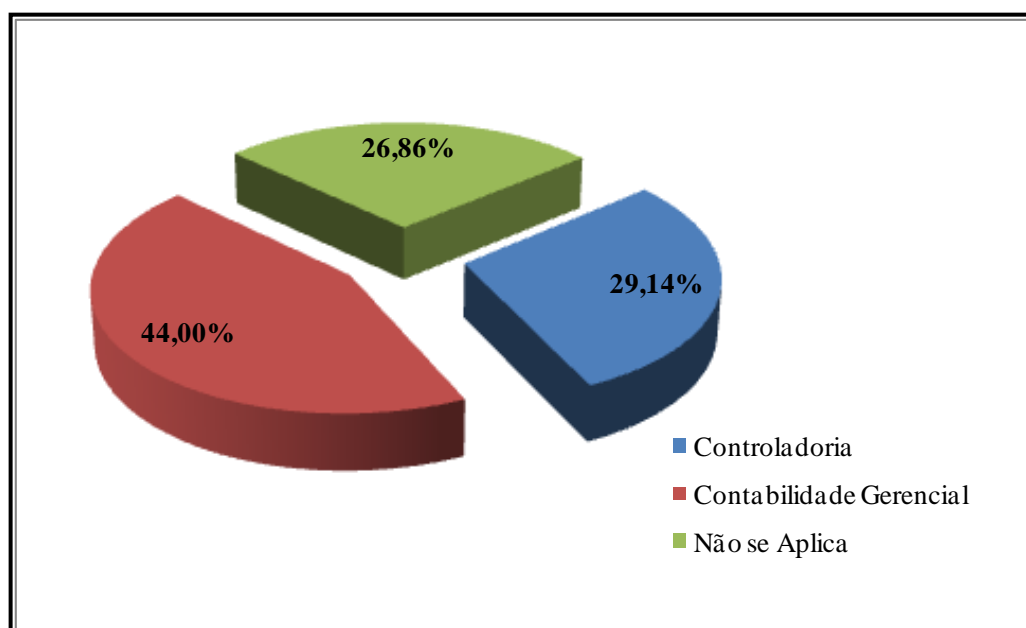


Gráfico 1 – Distribuição da População de Estudo
Fonte: Elaborada pelo Autor

A constatação de que 26,86% dos artigos da população examinada não se enquadraram em nenhuma das duas linhas estudadas parece supor relativa escassez das áreas temáticas constantes dos congressos selecionados para análise. Alguns desses artigos se adequavam em outras linhas de pesquisa dos congressos, porém verificou-se não ser possível o ajustamento de todos, visto a amplitude de pesquisas em contabilidade na contemporaneidade e as poucas categorizações temáticas encontradas, sugerindo uma revisão por parte das entidades promotoras desses eventos.

6.6 COLETA E TABULAÇÃO DOS DADOS

Os artigos que serviram de base para a construção dessa pesquisa foram coletados nas páginas virtuais das entidades promotoras dos eventos que compõem a população do estudo. Recorreu-se também à plataforma *lattes* do Conselho Nacional de Desenvolvimento

Científico e Tecnológico (CNPq), para buscar as informações do vínculo institucional e da posição formativa dos pesquisadores presentes nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, visando à triangulação dos dados com as informações prestadas por cada autor nos *anais* dos eventos selecionados.

Os dados foram tabulados em planilha eletrônica do *software* Microsoft Excel®, sem a utilização de outros *softwares* auxiliares. Observou-se, por meio do currículo *lattes* dos pesquisadores, que alguns possuíam mais de um vínculo institucional, e nesses casos, foi considerado o primeiro informado na publicação. Também se constatou a presença de dois autores homônimos, que foram classificados da seguinte forma: Cardoso¹, vinculado à Fundação Getúlio Vargas (FGV) e a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Cardoso², vinculado à Universidade Presbiteriana Mackenzie (MACKENZIE).

No tocante à planilha que reúne as informações das referências dos artigos nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, salienta-se que tal relação foi elaborada por meio da análise detalhada de cada uma das referências, perfazendo um total de 3.753 publicações catalogadas para análise. Todas as informações incompletas foram pesquisadas por meio de pesquisa na base de dados de periódicos da CAPES e aquelas que não foram solucionadas classificou-se como “prejudicada”.

7 ANÁLISES DOS DADOS

Esta seção destina-se a apresentar a análise da produção do saber dos campos de controladoria e contabilidade gerencial, guiada pela proposta arqueológica *foucaultiana*, obtida por meio dos constructos mencionados na seção anterior. Cabe salientar que os achados da pesquisa serão tratados na ordem dos constructos definidos para operacionalizar o estudo, separando-se os campos de conhecimento investigados, nas subseções de cada nível analisado, apresentando, portanto uma subseção para controladoria e outra para contabilidade gerencial em cada um dos constructos investigados. A Tabela 2 exibe o número das publicações componentes da população por linha investigativa e por evento analisado.

Tabela 2 – Número de Artigos Componentes da População de Estudo por Linha Investigativa

Congresso	Controladoria				Contabilidade Gerencial			
	2007	2008	2009	Total	2007	2008	2009	Total
ANPCONT	6	7	7	20	9	8	11	28
USP	3	3	4	10	2	4	3	9
ENANPAD	12	6	3	21	20	11	9	40
Total	21	16	14	51	31	23	23	77

Fonte: Elaborada pelo Autor

Constatou-se que os eventos específicos da área contábil (Congressos ANPCONT e USP) além de possuírem menos áreas temáticas (quatro), sendo uma delas de controladoria e contabilidade gerencial, também publicam um número menor de artigos, em comparação ao ENANPAD, que em 2009 criou mais linhas investigativas na área de contabilidade. O reflexo disso percebe-se no campo de contabilidade gerencial, no qual mais da metade dos artigos analisados nesta pesquisa são provenientes do ENANPAD (52% aproximadamente) e de controladoria, abrangendo 41% do total das publicações.

7.1 PRODUÇÃO DO SABER EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL

A produção do saber campos de controladoria e contabilidade gerencial foi mapeada por meio da análise das formações discursivas presentes nos artigos selecionados para esse estudo. Essas regras de formação do discurso foram examinadas em seus diversos níveis de descontinuidades, conforme preconizado por Foucault (2004): [1] nível dos objetos; [2] nível das modalidades enunciativas; [3] nível dos conceitos e; [4] nível das estratégias. Portanto, as

próximas subseções descrevem as análises realizadas em cada um desses aspectos formativos, incluindo ainda, a análise polifônica do discurso.

7.1.1 Análise das Formações Discursivas ao Nível dos Objetos

Os objetos dos campos de controladoria e contabilidade gerencial foram definidos a partir da leitura dos artigos selecionados, condizentes com as linhas investigativas estudadas. A classificação levou em consideração mais dois níveis, além do já existente (controladoria ou contabilidade gerencial), visto o grau analítico de detalhamento procurado ao se categorizarem tais publicações. Salienta-se que, em alguns casos, os artigos apresentaram mais de um objeto em seu escopo, todavia em tais ocorrências o enquadramento foi efetuado com base no objeto de maior predominância e em outros casos, as publicações continham um suporte teórico e uma aplicação prática, então se deu preferência à segunda opção.

7.1.1.1 Objetos da Controladoria

Esta subseção destina-se a descrever os objetos observados na área de controladoria, classificando-os de acordo com a revisão dos discursos, ou seja, o que definiu o objeto foi o que, em nível discursivo se escreveu sobre ele e não o rótulo dado pelo autor. Na Tabela 3 são elencados os objetos investigativos do campo de controladoria no período compreendido entre os anos de 2007 a 2009.

Tabela 3 – Objetos da Controladoria

Nível 1	Nível 2	Nível 3	Número de Artigos			
			2007	2008	2009	Total
Controladoria	Controladoria enquanto área	Área Organizacional de Controladoria	2	2	1	5
		<i>Accountability</i>	-	-	1	1
	Controle Gerencial	Avaliação de Desempenho Organizacional	4	4	5	13
		Sistemas de Informação	7	3	-	10
		Sistemas de Controles Internos	3	2	2	7
		Modelos de Decisão	3	2	1	6
		Implementação de Estratégias	1	1	3	5
		Modelos de Gestão	1	1	-	2
		Tipos de Controle Gerencial	-	1	1	2
	Total		21	16	14	51

Fonte: Elaborada pelo Autor

Averigua-se diante da Tabela 3 uma dispersão de temáticas tratadas no campo de controladoria, sugerindo a descontinuidade discursiva defendida por Foucault em sua primeira

fase. Porém, é salutar destacar que tal inferência deve ser examinada com cautela, porquanto a classificação criada para os objetos é um recorte retirado de um conjunto de obras veiculado no formato de livros, e não pode ser generalizada ou entendida como única categorização existente para esse ramo de conhecimento. Um segundo nível de classificação levou em consideração as manifestações relacionadas no quadro teórico de referência de controladoria e controle gerencial, no intuito de separar a área organizacional de controladoria e o controle gerencial (postura) no ambiente corporativo, utilizando-se como suporte para essa classificação os conceitos preconizados por Frezatti *et al* (2009).

Observou-se que os objetos mais prolíferos no campo de controladoria, ao nível do controle gerencial, referiram-se à avaliação de desempenho organizacional (25,49%) e aos sistemas de informação (19,62%). Estas classificações podem dar margem a interpretações de que houve equívoco ao enquadrar tais objetos representativos da controladoria; contudo, não há um consenso entre pesquisadores sobre esse aspecto e a maioria das obras pesquisadas os trata como abordagens da área de controladoria e controle gerencial. O Gráfico 2 exibe os percentuais de participação de cada objeto da controladoria nos artigos analisados neste estudo.

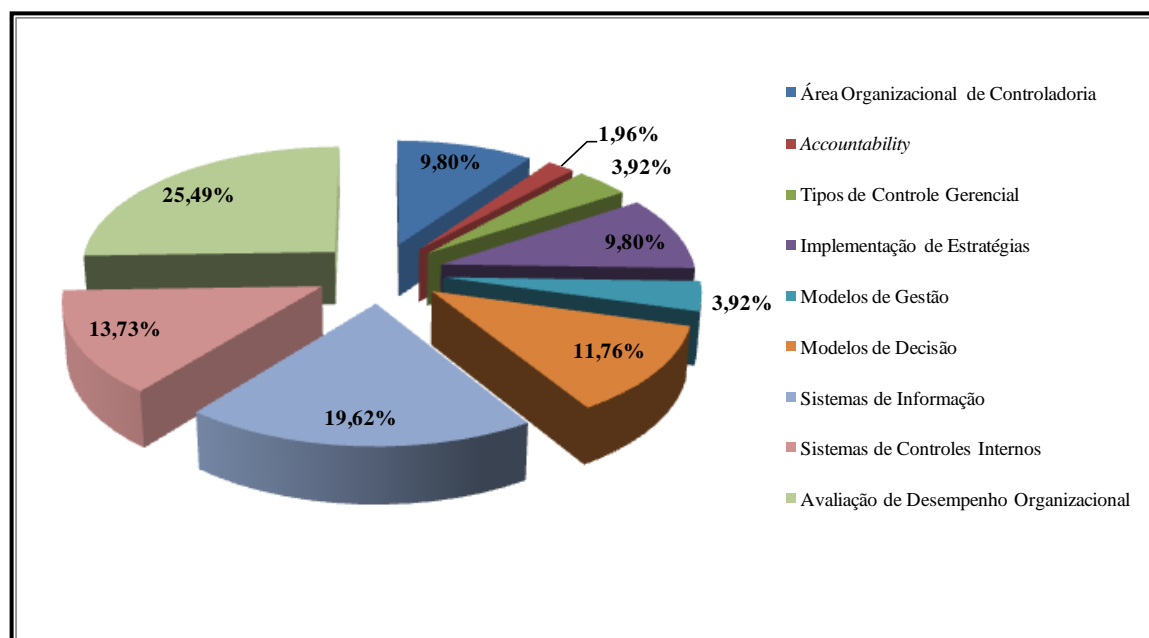


Gráfico 2 – Participação dos Objetos da Controladoria nas Publicações Analisadas
Fonte: Elaborada pelo Autor

O objeto denominado como avaliação de desempenho organizacional contém em seu escopo publicações que versam sobre o conjunto de procedimentos e conceitos aplicados de forma inter-relacionada, para obtenção de indicadores que demonstram a situação financeira e

econômica da entidade, bem como o retorno sobre o investimento realizado (PADOVEZE, 2003). Cabe salientar que nesta categorização não estão contidos os artigos que tratam sobre as práticas que medem esse desempenho, mas somente, a postura de controle de gestão e os aspectos conceituais referentes a esse assunto.

De forma similar, o rótulo designado pelo nome de sistemas de informação abrange as publicações que se destinam a identificar, descrever ou explicar as relações existentes entre os recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros, utilizados para o processamento de dados, objetivando obter informações que propiciem à empresa o cumprimento das metas propostas (PADOVEZE, 2003). O objeto sistemas de controle interno, que cinge 13,73% do total dos artigos do campo de controladoria, é composto de discursos que levam em consideração o conjunto de procedimentos e práticas internas à organização que são adotados de forma sistemática, com o fim de alcance dos objetivos organizacionais.

Complementando esse nível do controle gerencial, os demais objetos mapeados foram publicações referentes a: [1] modelos de decisão (11,76%), contemplando as variáveis que influenciam na tomada de decisões organizacionais; [2] implementação de estratégias (9,80%), reforçando as questões alçadas por Anthony e Govindarajan (2008) de que esta função compete à área de controladoria; [3] modelos de gestão (3,92%) e; [4] tipos de controle gerencial, também representando 3,92% do total de publicações do período.

Finalmente, ao nível de controladoria enquanto área constatou-se que a maior parte dos artigos se adequou ao objeto área organizacional de controladoria, com 9,80% de participação no total, nos quais a preocupação é mostrar a função e as características da controladoria visualizada enquanto órgão da empresa. Um artigo tratou especificamente de *accountability* e preferiu-se deixá-lo separado, visto ser uma das funções da área de controladoria, representado nesta população por apenas 1 artigo, sugerindo, assim a falta de consenso e a difícil tarefa de escrever sobre um assunto bastante controverso e multifacetado.

7.1.1.2 Objetos da Contabilidade Gerencial

Esta subseção apresenta os objetos mapeados no campo de contabilidade gerencial. Reforça-se a idéia de que as classificações foram efetuadas de maneira similar ao que se procedeu no campo de controladoria, também apresentando 3 níveis de abrangência: [1] abordagens teóricas em contabilidade gerencial, que reúne as principais funções e conceitos

que envolvem essa linha investigativa; [2] abordagens teóricas alternativas em Contabilidade Gerencial - CG, que congrega outras teorias científicas provenientes da Psicologia, Sociologia, Filosofia, Antropologia, etc., para explicar os fenômenos do campo e; [3] as práticas contábeis gerenciais. A Tabela 4 exibe os objetos formativos desta área de investigação para o período analisado, compreendido entre os anos de 2007 a 2009.

Tabela 4 – Objetos da Contabilidade Gerencial

Nível 1	Nível 2	Nível 3	Número de Artigos			
			2007	2008	2009	Total
Contabilidade Gerencial (CG)	Abordagens Teóricas em CG	Definições e Funções da Contabilidade Gerencial	1	1	1	3
		Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial	-	-	1	1
	Abordagens Teóricas Alternativas em CG	Teoria Institucional	2	2	4	8
		Outras Teorias	1	2	1	4
		Teoria Comportamental	-	1	2	3
		Cultura Organizacional	1	-	-	1
	Práticas de CG	Contabilidade, Análise e Gestão Estratégica de Custos	10	4	2	16
		<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	2	4	2	8
		Orçamento	1	4	3	8
		Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3	2	1	6
		Inventário de Práticas de Contabilidade Gerencial	1	-	2	3
		Preço de Transferência	2	-	1	3
		Análise de Demonstrações Financeiras	-	2	-	2
		Ciclo de Vida	1	-	1	2
		<i>Economic Value Added (EVA)</i>	2	-	-	2
		Teoria das Restrições	2	-	-	2
		Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	-	1	-	1
		Custeio Variável	1	-	-	1
		Gestão Baseada em Valor (VBM)	1	-	-	1
		Outras Práticas de Contabilidade Gerencial	-	-	1	1
		Simulação	-	-	1	1
	Total		31	23	23	77

Fonte: Elaborada pelo Autor

De forma análoga à controladoria, o campo de CG também apresenta alto grau de dispersão quanto aos objetos que o compõem. Mediante análise da Tabela 4, pode-se verificar que 20,78% dos objetos que formam o campo de contabilidade gerencial, representados por 16 artigos, num total de 77, privilegiam práticas referentes à contabilidade, análise e gestão estratégica de custos. Para uma melhor visualização destes percentuais, na sequência é apresentada o Gráfico 3.

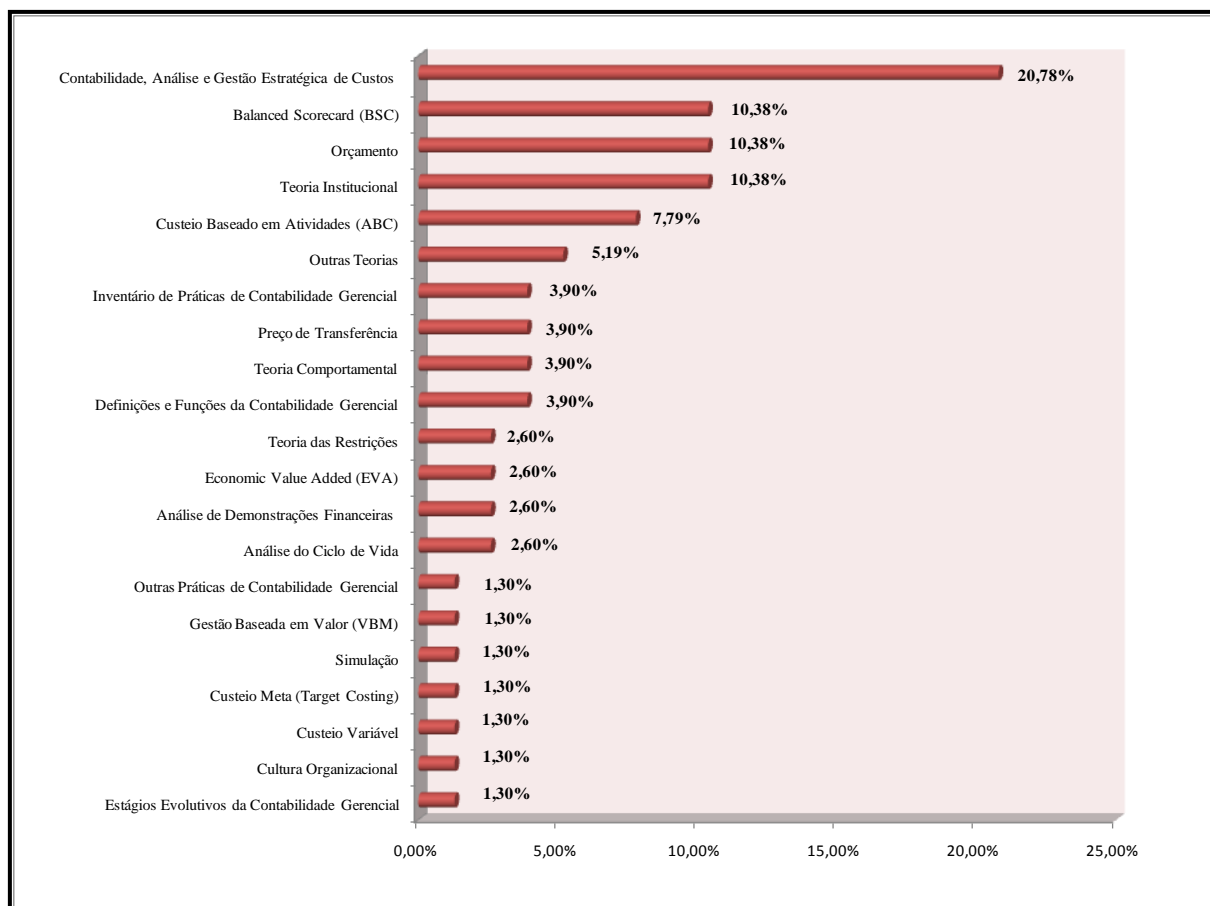


Gráfico 3 – Participação dos Objetos de Contabilidade Gerencial nas Publicações Analisadas

Fonte: Elaborada pelo Autor

Verificou-se que os artigos cujo objeto foi classificado no nível das abordagens teóricas em contabilidade gerencial, representaram apenas 5,2% do total de publicações; em contrapartida, a busca pela interdisciplinaridade, por meio de teorias alternativas às tradicionalmente utilizadas nessa linha de pesquisa, envolveu 20,77% da totalidade da população de estudo. Destaca-se, nesse sentido, a contribuição da teoria institucional, mediante conceitos próprios da Sociologia (10,38%), fortalecendo a idéia de que a CG pode ser visualizada como uma instituição. No objeto outras teorias, percebeu-se a presença de duas publicações que tratam das abordagens *foucaultianas* no campo de contabilidade gerencial, mas ambas voltadas à fase genealógica.

No tocante às práticas de contabilidade gerencial, observou-se uma preferência investigativa pelo objeto contabilidade, análise e gestão estratégica de custos, de forma global, sem privilegiar métodos de custeio, sistemas de acumulação de custos ou qualquer outra prática específica dessa temática; nesses termos, foram encontrados alguns discursos que individualizaram certas técnicas, tais como: custeio meta (1,30%); custeio variável (1,30%) e;

custeio baseado em atividades (7,79%). Também, constatou-se que os objetos orçamento e *balanced scorecard* foram bastante prolíferos, ambos abrangendo um percentual de 10,38% dos artigos.

Apoiando-se na definição de Frezatti *et al* (2009) de que os artefatos (designação dos autores) de contabilidade gerencial passam por estágios e, o primeiro deles, é a instância conceitual; e compreendo-se que a análise do ciclo de vida é um conceito, então, considerou-se esta uma prática contábil para a gestão organizacional, percebida em 2,60% das publicações. De forma similar, o objeto análise de demonstrações contábeis, relacionando indicadores contábeis e financeiros que permitem a mensuração das ações perpetradas pela organização para obtenção dos objetivos empresariais, também possui o mesmo percentual de participação (2,60%). Cabe ressaltar que este objeto não se confunde com a avaliação de desempenho organizacional, mencionado anteriormente no campo de controladoria, visto que esta trata dos resultados gerados pelos indicadores, enquanto aquela tem por abordagem as práticas contábeis gerenciais que suscitaram tais informações.

Em alguns discursos analisados, percebeu-se a junção de inúmeras técnicas de CG, perfazendo dessa maneira, o objeto práticas de contabilidade gerencial reunidas com 3,90% de participação. Averiguaram-se, ainda outras práticas com menor representatividade: gestão baseada em valor (1,30%); simulação (1,30%); *economic value added* (2,60%); teoria das restrições (2,60%) e; preço de transferência (3,90%); demonstrando que, poucos são os discursos produzidos que privilegiam as práticas componentes do terceiro e quarto estágios evolutivos da CG, exceção feita ao BSC, o que pode sugerir o sucesso comercial do instrumento criado por Kaplan e Norton e sua grande difusão no ambiente contábil.

Por fim, verificou-se que um artigo tratou da administração dos custos “*pegadizos*” e foi classificado no objeto outras práticas de contabilidade gerencial. Ainda com relação aos objetos da CG, destaca-se que duas classificações (*rolling forecast* e *market value added* – MVA) constantes do Quadro 17, que exibiu os objetos de CG, foram tratadas como coadjuvantes em artigos que se dedicavam a orçamento e EVA, respectivamente; portanto não figurando classificação de artigos nesses objetos (*rolling forecast* e MVA), visto que se convencionou atribuir ao discurso a temática de maior predominância na publicação. Assim, encerra-se a análise dos objetos na formação discursiva; na próxima subseção é realizada uma análise comparativa entre os dois campos.

7.1.1.3 Análise Comparativa dos Objetos em Controladoria e CG

Apesar dos objetos estudados não serem os mesmos para os campos de controladoria e contabilidade gerencial, percebeu-se algumas aproximações entre as duas linhas de investigação, provavelmente, pelo fato da pouca delimitação existente entre elas. Em um primeiro momento, cabe destacar a profundidade da classificação dos objetos, haja vista a quantidade de bibliografias pesquisadas e a diversidade de focos percebidos em cada campo estudado. Diversos livros de contabilidade gerencial expõem os conteúdos presentes também em livros de controladoria, o que faz com que essas duas temáticas por vezes se confundam e até mesmo se sobreponham, ficando difícil uma categorização exata dos objetos do campo.

Verificou-se que em ambos os campos, os objetos de estudo privilegiados foram os relacionados com a realidade operacional das empresas, configurando assim, a preferência dos pesquisadores ainda por aspectos funcionalistas da contabilidade. Observou-se que na controladoria o objeto predominante foi a Avaliação de Desempenho Organizacional (25,49%) das publicações, enquanto na contabilidade gerencial foi a Contabilidade, Análise e Gestão Estratégica de Custos (20,78%). Por meio de tais constatações é possível verificar o *gap* existente entre a evolução dos objetos nos campos estudados e as pesquisas e desenvolvimentos teóricos desses objetos.

Cabe destacar que no campo de contabilidade gerencial isso fica evidente, visto ser a maioria dos artigos referentes à contabilidade e controle de custos, seguidos de publicações concernentes a aspectos relativos ao processo orçamentário. Tais abordagens temáticas estão presentes no primeiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial, segundo o IFAC (1998) que perdurou até 1950. Ou seja, existe ainda certa preferência pelos objetos que fornecem ao campo uma estabilidade operacional, objetivados por uma visão funcionalista, tanto em controladoria quanto em contabilidade gerencial.

Outro fator de aproximação entre os campos que deve ser ressaltado é a alta dispersão dos objetos. Optou-se em desmembrar os objetos em três níveis, porém poderia ter sido dividido em muitos mais, haja vista a tamanha descontinuidade existente entre as temáticas observadas. Outra constatação relevante que ocorreu nos dois campos foi a presença de publicações voltadas para mais de um objeto e que por limitação da pesquisa foi considerado o de maior predominância no estudo.

7.1.2 Análise das Formações Discursivas ao Nível das Modalidades Enunciativas

A análise das formações discursivas, ao nível das modalidades enunciativas nos campos de controladoria e contabilidade gerencial foi realizada sob três ângulos: [1] a instância de quem fala; [2] o lugar de onde são emanadas as idéias e; [3] as posições ocupadas pelo criador do texto. Mediante essa triangulação sujeito x instituição x posição assumida pelo indivíduo na publicação, pode-se obter informações relevantes, sob o ponto de vista da abordagem *foucaultiana*, pois para Foucault (2004) o lugar ocupado por um autor no discurso é vazio, podendo ser preenchido por aqueles indivíduos que cumprem certas condições, tais como normas institucionais, legitimidade pela autoridade ou por apresentarem uma aptidão legada pelo *status* ou função que ocupam.

7.1.2.1 Modalidades Enunciativas em Controladoria

De maneira análoga às análises dos objetos, também as modalidades enunciativas apresentaram um elevado grau de dispersão, comprovando as manifestações de Foucault (2004) de que as disciplinas e ciências são formadas por descontinuidades. Destarte isso, de forma ampla, observou-se que os 51 artigos, provenientes dos 3 eventos pesquisados, no período temporal de 2007 a 2009, foram escritos por 114 autores vinculados a 28 diferentes instituições, sendo 2 internacionais (*Universidad Nacional de Córdoba – UNC* e *York University - YORK*). Em análise mais detalhada, constatou-se que somente 3 discursos foram elaborados individualmente, enquanto nos demais foi possível verificar que o número de autores variou de 2 a 5 indivíduos, conforme ilustrado no Gráfico 4.

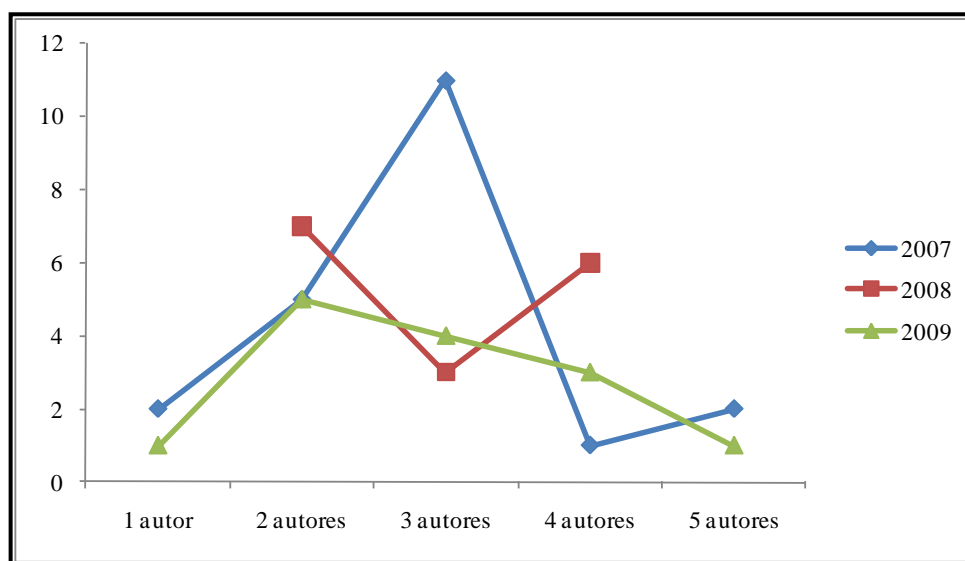


Gráfico 4 – Número de Autores por Artigo no Campo de Controladoria
Fonte: Elaborada pelo Autor

Nesse ínterim, partindo-se da instância de quem pronuncia o ato discursivo, verificou-se que do total de 51 publicações, exceto as 3 enunciadas de maneira individualizada, 17 foram elaboradas em duplas; 18 em trios; 10 continham quatro autores e 3 foram desenvolvidas por cinco indivíduos, perfazendo uma média geral de 2,86 autores por artigo, conforme sumariza a Tabela 5. Cabe salientar que os Congressos ANPCONT e USP aceitam a submissão de pesquisas com autoria de até 4 participantes, portanto os discursos que ultrapassam tal marca são pertencentes ao ENANPAD.

Tabela 5 – Autores por Artigo e Média de Autores no Campo de Controladoria

Número de Autores / Artigo	2007	2008	2009	Total	Participação
1 autor	2	-	1	3	5,88%
2 autores	5	7	5	17	33,33%
3 autores	11	3	4	18	35,30%
4 autores	1	6	3	10	19,61%
5 autores	2	-	1	3	5,88%
Totais	21	16	14	51	100,00%
Total de Autores - \sum [Nº de Autores x Nº Artigos] [1]					146
Total de Artigos da População de Estudo [2]					51
Média de Autores por Artigo – [1] / [2]					2,86

Fonte: Elaborada pelo Autor

Ao revisitar a pesquisa realizada por Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), que propõe traçar um perfil dos estudos na área de controladoria nos trabalhos publicados no ENANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2001 a 2006, percebe-se que houve uma mudança, nos períodos subseqüentes (2007 a 2009) com relação à criação de redes entre os autores, visto que até 2006 predominavam as publicações de autoria única, representados por 36% e 26,92% do total dos artigos neste ramo do conhecimento, no ENANPAD e Congresso USP, respectivamente; tal participação caiu para apenas 5,88% da totalidade de artigos do campo.

Esse fato pode ser explicado pelas exigências de publicação interpostas pela CAPES aos Programas de Pós-Graduação. A pontuação atribuída aos PPE, nesse quesito, é conferida por meio das pesquisas realizadas pelos professores e pós-graduandos, sendo que para o segundo grupo a pontuação é integral enquanto que para o primeiro os pontos são divididos entre os docentes participantes das publicações. Assim sendo, quanto maior for a cooperação entre autores, maiores são as oportunidades de crescimento evolutivo dos PPE existentes.

No que diz respeito ao número de artigos por autor, no período temporal avaliado, averiguou-se que 94 autores publicaram um artigo apenas, seguidos de 14 indivíduos com dois artigos e 3 com três publicações. Os 3 pesquisadores mais produtivos no campo de controladoria divulgaram seus resultados de pesquisa com uma frequência de cinco ocorrências, sendo eles: Ana Maria Roux Valentini Coelho César, Auster Moreira Nascimento e Carlos Alberto Diehl. É importante enfatizar que mesmo pertencendo à mesma instituição, os dois últimos pesquisadores citados não enunciaram nenhuma dessas cinco publicações em parceria. Na Tabela 6 estão elencados os autores que obtiveram mais de uma publicação no campo de controladoria, por ano de publicação e por evento.

Tabela 6 – Número de Artigos Publicados por Autor no Campo de Controladoria

Autores	ANPCONT				Congresso USP				ENANPAD				Total Geral
	07	08	09	T	07	08	09	T	07	08	09	T	
1. Ana Maria Roux Valentini Coelho César	-	2	-	2	1	-	1	2	-	-	1	1	5
2. Auster Moreira Nascimento	-	1	-	1	2	1	-	3	1	-	-	1	5
3. Carlos Alberto Diehl	-	-	-	-	-	1	2	3	1	1	-	2	5
4. José Carlos Tiomatsu Oyadomari	-	1	1	2	-	-	-	-	1	-	-	1	3
5. Luciane Reginato	-	-	-	-	1	1	-	2	1	-	-	1	3
6. Marcos Antônio de Souza	-	-	-	-	-	1	1	2	-	1	-	1	3
7. César Augusto Tibúrcio Silva	1	1	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2
8. Daiane Fraga Lerner	-	-	-	-	-	1	-	1	1	-	-	1	2
9. Débora Lage Martins Lélis	-	-	-	-	-	-	1	1	-	1	-	1	2
10. Ernani Ott	-	-	-	-	1	-	1	2	-	-	-	-	2
11. Fábio Frezatti	1	-	1	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2
12. Francisco Antonio Bezerra	-	1	1	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2
13. Gilberto Perez	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	1	1	2
14. Marcelo Alvaro da Silva Macedo	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	2	2
15. Maria Thereza Pompa Antunes	-	1	-	1	1	-	-	1	-	-	-	-	2
16. Naiára Tavares Domingos	1	1	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2
17. Octavio Ribeiro de Mendonça Neto	-	-	1	1	-	-	-	-	1	-	-	1	2
18. Ricardo Lopes Cardoso ²	-	-	1	1	-	-	-	-	1	-	-	1	2
19. Sandra Maria dos Santos	-	-	1	1	-	-	-	-	1	-	-	1	2
20. Tiago Wickstrom Alves	-	1	-	1	-	-	-	-	1	-	-	1	2
Autores com 1 publicação apenas	12	13	15	40	3	4	4	11	25	12	6	43	94
Total	15	22	21	58	9	9	11	29	35	16	8	59	146

Fonte: Elaborada pelo Autor

Similarmente aos resultados encontrados por Cardoso *et al* (2005), depreende-se, a partir da Tabela 6 que a maior parte dos autores contribuiu com um artigo somente para a manutenção do campo de controladoria (64,38%), fortalecendo o exposto pela Lei de Lotka

que defende ser o número de autores que publicam uma única vez correspondente a 60% da amostra. Os três autores mais fecundos em número de publicações foram responsáveis por 10,27% de toda a produção no campo de controladoria.

Nestes termos, Ana Maria Roux Valentini Coelho César é doutora em Administração pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA da Universidade de São Paulo - USP, professora desta instituição no curso *lato-sensu* e pesquisadora, em regime de período integral, da Universidade Presbiteriana Mackenzie - MACKENZIE, na qual leciona no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis. Auster Moreira Nascimento é doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA USP e Carlos Alberto Diehl, doutor em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC; ambos são professores da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. Tais informações podem sugerir que há uma relativa hegemonia de publicações por parte de pesquisadores com maior grau de titulação por deterem condições privilegiadas de acesso a informações e já terem conquistado um determinado nível de autoridade científica no campo, detentores do poder que advém do conhecimento, gerando saberes a partir de poderes adquiridos.

Tão relevante quanto os autores que consolidam suas posições por meio dos discursos produzidos, também é a instância institucional, de onde procedem tais formações discursivas. Assim sendo, nos artigos pertencentes ao campo de controladoria, constatou-se a presença de um total de 28 instituições, sendo a maior parte das publicações (19,18%) proveniente da UNISINOS, obtemperando-se assim, o que já havia sido averiguado na análise de artigos por autor, com a superioridade numérica de autorias por parte de Auster Moreira Nascimento e Carlos Alberto Diehl, vinculados a essa instituição. Na Tabela 7 são detalhadas essas informações.

Tabela 7 – Lugares Institucionais do Campo de Controladoria

Instituição	ANPCONT				Congresso USP				ENANPAD				Total Geral	Participação (%)
	07	08	09	T	07	08	09	T	07	08	09	T		
1. UNISINOS	-	3	-	3	5	6	7	18	4	3	-	7	28	19,19
2. MACKENZIE	-	8	3	11	3	-	2	5	3	-	5	8	24	16,44
3. USP	2	-	4	6	1	1	-	2	3	2	-	5	13	8,90
4. FURB	3	4	4	11	-	-	-	-	-	-	-	-	11	7,53
5. UFC	-	-	3	3	-	-	-	-	5	-	-	5	8	5,48
6. UFMG	3	-	-	3	-	-	2	2	-	2	-	2	7	4,79
7. UnB/UFPB/UFPE/UFRN	-	2	-	2	-	-	-	-	5	-	-	5	7	4,79
8. UERJ	-	-	2	2	-	-	-	-	3	-	1	4	6	4,12

Instituição	ANPCONT				Congresso USP				ENANPAD				Total Geral	Participação (%)
	07	08	09	T	07	08	09	T	07	08	09	T		
9. UFPE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	2	6	6	4,12
10. UFRRJ	-	-	-	-	-	-	-	-	3	2	-	5	5	3,43
11. UFPR	-	-	2	2	-	-	-	-	-	1	-	1	3	2,06
12. UFRJ	-	1	-	1	-	2	-	2	-	-	-	-	3	2,06
13. UNB	3	-	-	3	-	-	-	-	-	-	-	-	3	2,06
14. UNIJUI	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	3	3	2,06
15. USP-RP	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	3	3	2,06
16. FECAP	-	2	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1,37
17. FGV	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	2	2	1,37
18. UEM	2	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1,37
19. ESEG	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,68
20. FVC	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,68
21. PUC-PR	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,68
22. PUC-SP	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,68
23. UFPB	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	1	0,68
24. UFRGS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	1	0,68
25. UFSC	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	0,68
26. UNC	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,68
27. UNOESC	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,68
28. YORK	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0,68
Total	15	22	21	58	9	9	11	29	35	16	8	59	146	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

No Congresso USP observou-se que os discursos foram enunciados por autores vinculados a somente cinco instituições: UNISINOS, MACKENZIE, USP, Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG e Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ. Essa comprovação pode ser explicada pelo número limitado de artigos aprovados anualmente na linha investigativa de controladoria e contabilidade gerencial. Em contrapartida, visualiza-se por meio da Tabela 7 que o Congresso ANPCONT e o ENANPAD são constituídos de artigos produzidos por indivíduos vinculados a um grande número de instituições, provocando uma elevada dispersão. Ainda com relação às instituições, é possível depreender-se que mais da metade (52,06%) dos artigos analisados do campo de controladoria estão concentrados em autores vinculados a 4 instituições: UNISINOS, MACKENZIE, USP e Universidade Regional de Blumenau - FURB.

Os resultados mostraram que 39,19% das instituições mapeadas no campo pertencem à região Sudeste do país e, desta moldura populacional de 11 entidades, mais da metade

(54,54%) está geograficamente localizada no Estado de São Paulo. A região Sul apresentou uma participação de 32,14% da totalidade de instituições, seguida da região Nordeste (14,29%) e Centro-Oeste (3,57%). Verificou-se também, a presença de publicações de um Programa de Mestrado Interinstitucional entre Universidade de Brasília – UnB, Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE e Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, unindo instituições das regiões Nordeste e Centro-Oeste; bem como se notificou que duas instituições estrangeiras fizeram parte do campo, como já havia sido mencionado anteriormente.

Para finalizar a análise das formações discursivas ao nível das modalidades enunciativas no campo de controladoria, recorreu-se à instância da formação de quem profere o discurso. Nesse sentido, averiguou-se que dos 114 autores que publicaram artigos nesse ramo de conhecimento durante o período analisado, 50% eram à época alunos de alguma instituição, seguidos de 48 indivíduos (42,11%) cujo vínculo verificado foi de docente; 5,26% representavam ex-alunos e 2,63% pesquisadores sem nenhuma ligação institucional. A Tabela 8 sumariza esses dados referentes ao tipo de vínculo e, também da posição formativa dos autores do campo.

Tabela 8 – Posições do Sujeito Enunciador do Discurso no Campo de Controladoria

Tipo de Vínculo	Ocorrências	%	Posição Formativa	Ocorrências	%
Aluno	57	50,00	Professor	46	40,35
Professor	48	42,11	Mestrando	39	34,21
Ex-aluno	6	5,26	Doutorando	16	14,04
Pesquisador	3	2,63	Graduando	6	5,26
			Pesquisador	5	4,39
			Especializando	2	1,75
			Executivo	-	-
Total	114	100,00	Total	114	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

As informações que compõem a Tabela 8 podem ser um indicativo da prolificidade e do crescimento numérico dos Programas de Pós-Graduação no Brasil, observadas e corroboradas por meio do mapeamento das posições formativas no campo. Assim, dos 114 autores, 46 eram professores, o que equivale a 40,35% da totalidade; porém é importante salientar que nem todos os docentes de vínculo foram também considerados de formação, sendo dois deles doutorandos; analogamente, dos 6 autores classificados como ex-alunos, no tocante ao vínculo, 2 foram categorizados como pesquisadores, quanto à posição formativa,

por não estarem vinculados a nenhum Programa Institucional e outros 4 prosseguiram a trajetória acadêmica em outras instituições como alunos. Os discentes totalizaram 55,26% entre graduandos, especializando, mestrando e doutorando.

Desta forma, encerram-se considerações acerca das modalidades enunciativas no campo de controladoria, nas três instâncias que a definem, para a presente investigação. A próxima subseção traz em seu arcabouço os dados que suscitam o entendimento das formações dos enunciados discursivos no campo de contabilidade gerencial.

7.1.2.2 Modalidades Enunciativas em Contabilidade Gerencial

Similarmente às análises de modalidades enunciativas realizadas para a área de conhecimento da controladoria, fez-se necessário cumpri-las no campo de contabilidade gerencial. De modo geral, nessa linha investigativa apurou-se a presença de 77 artigos, publicados por 161 autores vinculados a 42 instituições diferentes, sendo 5 delas internacionais (*Sheffield University* - SHEFFIELD; *Universidad Nacional de Córdoba* - UNC; *Universidad de Zaragoza* - UNIZAR; *Universitat de Valencia* - VALENCIA e; *York University* - YORK), levando-se em consideração os três eventos investigados, no período temporal delimitado. Quanto ao número de autores por artigo, constatou-se que, apenas 4 artigos foram escritos de forma individual, conforme ilustra o Gráfico 5.

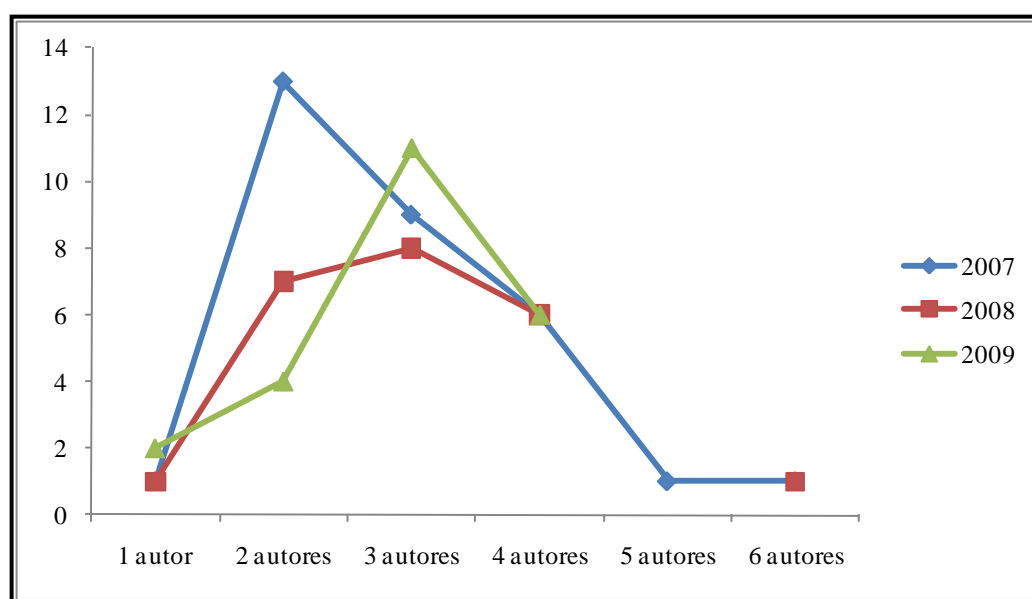


Gráfico 5 – Número de Autores por Artigo no Campo de Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborada pelo Autor

Ainda utilizando como suporte o Gráfico 5 para examinar a instância de quem pronuncia o discurso, averiguou-se que a maioria das formações discursivas avaliadas foram produzidos por 3 autores (36,36%), seguidos de duplas que representaram 31,17% da totalidade de artigos e de 18 publicações com 4 indivíduos na autoria (23,38%). O ENANPAD, por permitir discursos com mais de quatro autores, contou com 3 artigos variando entre cinco e seis autores. Assim sendo, tais dados assinalam uma média de 2,92 autores por artigo, conforme expõe a Tabela 9.

Tabela 9 – Autores por Artigo e Média de Autores no Campo de Contabilidade Gerencial

Número de Autores / Artigo	2007	2008	2009	Total	Participação
1 autor	1	1	2	4	5,19%
2 autores	13	7	4	24	31,17%
3 autores	9	8	11	28	36,36%
4 autores	6	6	6	18	23,38%
5 autores	1	-	-	1	1,30%
6 autores	1	1	-	2	2,60%
Totais	31	23	23	77	100,00%
Total de Autores - \sum [Nº de Autores x Nº Artigos] [1]					225
Total de Artigos da População de Estudo [2]					77
Média de Autores por Artigo – [1] / [2]					2,92

Fonte: Elaborada pelo Autor

No que tange ao número de artigos por autor, constatou-se que do total de 161 autores que publicaram suas pesquisas durante o período temporal delimitado, 132 contribuíram apenas com uma publicação; 14 deles cooperaram com 2 discursos; 7 indivíduos marcaram sua posição no campo com 3 contribuições e os demais, ofereceram um maior número de estudos ao campo. Dentre eles, destacam-se: Fábio Frezatti (9 artigos); Emanuel Rodrigues Junqueira (7 artigos); Lauro Brito de Almeida (6 artigos); Artur Roberto do Nascimento e Tânia Regina Sordi Relvas (5 artigos) e; Carlos Eduardo Facin Lavarda; Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo e Vicente Mateo Ripoll Feliu (4 artigos). A Tabela 10 resume os autores mais prolíficos do campo e o respectivo número de artigos publicados por evento.

Tabela 10 – Número de Artigos Publicados por Autor no Campo de Contabilidade Gerencial

Autores	ANPCONT				Congresso USP				ENANPAD				Total Geral
	07	08	09	T	07	08	09	T	07	08	09	T	
1. Fábio Frezatti	2	1	-	3	-	1	1	2	1	2	1	4	9
2. Emanuel Rodrigues Junqueira	-	1	-	1	1	1	1	3	1	1	1	3	7
3. Lauro Brito de Almeida	-	1	-	1	-	-	1	1	2	1	1	4	6
4. Artur Roberto do Nascimento	-	1	-	1	-	1	1	2	-	1	1	2	5
5. Tânia Regina Sordi Relvas	-	-	-	-	-	1	1	2	1	1	1	3	5
6. Carlos Eduardo Facin Lavarda	-	2	1	3	-	-	-	-	-	-	1	1	4
7. Márcia M. dos Santos Bortolucci Espejo	-	-	-	-	-	-	1	1	1	2	-	3	4
8. Vicente Mateo Ripoll Feliu	-	2	1	3	-	-	-	-	-	-	1	1	4
9. Andson Braga de Aguiar	2	-	-	2	-	-	-	-	-	-	1	1	3
10. Antônio Artur de Souza	-	-	-	-	-	-	1	1	2	-	-	2	3
11. Esmael Almeida Machado	-	-	-	-	-	1	-	1	-	1	1	2	3
12. Ilse Maria Beuren	1	-	2	3	-	-	-	-	-	-	-	-	3
13. Mercedes Barrachina Palanca	-	1	1	2	-	-	-	-	-	-	1	1	3
14. Reinaldo Guerreiro	1	-	-	1	-	-	-	-	1	-	1	2	3
15. Valcemiro Nossa	-	-	2	2	-	-	-	-	-	-	1	1	3
Autores com 2 publicações	1	3	6	10	1	2	3	6	5	3	4	12	28
Autores com 1 publicação apenas	12	10	16	38	6	6	1	13	48	22	11	81	132
Total	19	22	29	70	8	13	11	32	62	34	27	123	225

Fonte: Elaborada pelo Autor

De maneira análoga ao que ocorreu nas análises do campo de controladoria, em contabilidade gerencial também se observou que a maioria dos autores contribuiu para a manutenção do campo com apenas uma publicação, representando 58,67% da totalidade de artigos. Nesse íterim, dentre os autores mais prolíferos, Fábio Frezatti é quem reúne o maior número de publicações; é professor doutor do Programa de Pós-Graduação (PPG) em Controladoria e Contabilidade da FEA-USP e pesquisador das linhas investigativas de controladoria e contabilidade gerencial.

O autor que apresenta a segunda melhor posição no volume de publicações, Emanuel Rodrigues Junqueira é doutorando no mesmo PPG no qual Fábio Frezatti é professor, constituindo-se em um dos seus orientandos; informação essa importante visto que esses autores desenvolveram 6 artigos em regime de cooperação, o que pode ser um indicativo de afinidade pelos temas pesquisados ou de relações de poder por meio do saber constituído, conforme defende a fase genealógica de Foucault, haja vista as posições ocupadas por tais autores (orientador x orientando). De forma similar, esse fato se repete com Artur Roberto do

Nascimento e com Tânia Regina Sordi Relvas, que cooperaram no desenvolvimento de seus 5 artigos publicados e contaram com a colaboração de Fábio Frezatti.

Quanto aos pesquisadores Lauro Brito de Almeida e Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, ambos estiveram juntos em 3 publicações e são professores doutores do PPG Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná - UFPR. No que diz respeito a Vicente Mateo Ripoll Feliu, não foi possível obter informações desse autor, pois não possui cadastro na plataforma *lattes*, do CNPq, por ser uma base de dados brasileira. Carlos Eduardo Facin Lavarda é doutor pela Universidade de Valência e possivelmente isso explique o motivo pelo qual escreve em parceria com Vicente Feliu. Portanto, com isso, pode-se depreender que, diferentemente das ilações apregoadas quando da análise das modalidades enunciativas no ambiente da controladoria, no campo de contabilidade gerencial a cooperação entre os autores é mais acentuada, verificada por meio das autorias conjugadas. Ressalta-se que o termo cooperação é utilizado com a finalidade de indicar relação de co-autoria verificada nas pesquisas estudadas.

No que diz respeito ao vínculo institucional, representativo da segunda instância que define uma modalidade enunciativa, observou-se que o campo é altamente disperso, com a presença de 42 instituições diferentes. A instituição que mais contribui para a manutenção do campo de contabilidade gerencial é a Universidade de São Paulo, abrangendo 20,44% dos autores do campo, de forma diferenciada à linha investigativa de controladoria, que tinha a UNISINOS como instituição mais prolífica. Esse dado condiz com os achados referentes aos autores, haja vista que Fábio Frezatti e Emanuel Rodrigues Junqueira, os dois pesquisadores mais prolíferos, são vinculados à USP. A Tabela 11 apresenta as instituições pertencentes ao campo de contabilidade gerencial e o respectivo percentual de participação de cada uma no mapeamento dos autores do campo.

Tabela 11 – Lugares Institucionais no Campo de Contabilidade Gerencial

Instituição	ANPCONT				Congresso USP				ENANPAD				Total Geral	Participação (%)
	07	08	09	T	07	08	09	T	07	08	09	T		
1. USP	8	4	1	13	2	4	4	10	6	5	12	23	46	20,44
2. UFPR	-	2	-	2	4	2	3	9	8	5	2	15	26	11,56
3. FURB	2	-	8	10	-	-	-	-	3	7	1	11	21	9,33
4. UFMG	-	-	-	-	-	-	4	4	9	-	-	9	13	5,78
5. FUCAPE	-	1	7	8	-	-	-	-	-	-	3	3	11	4,89
6. VALENCIA	-	6	2	8	-	-	-	-	-	-	2	2	10	4,44

Instituição	ANPCONT				Congresso USP				ENANPAD				Total Geral	Participação (%)
	07	08	09	T	07	08	09	T	07	08	09	T		
7. UFBA	-	2	2	4	-	-	-	-	-	3	-	3	7	3,11
8. UFRJ	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2	3	7	7	3,11
9. UNISINOS	1	-	-	1	-	-	-	-	3	-	3	6	7	3,11
10. MACKENZIE	-	-	3	3	2	-	-	2	-	1	-	1	6	2,67
11. PUC-SP	-	-	-	-	-	-	-	-	5	-	-	5	5	2,22
12. UEM	-	5	-	5	-	-	-	-	-	-	-	-	5	2,22
13. UFC	-	-	-	-	-	-	-	-	5	-	-	5	5	2,22
14. UFV	1	-	-	1	-	-	-	-	4	-	-	4	5	2,22
15. UFJF	-	-	-	-	-	-	-	-	4	-	-	4	4	1,78
16. UFPE	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2	-	4	4	1,78
17. UnB/UEPB/UFPE/UFRN	-	-	-	-	-	2	-	2	2	-	-	2	4	1,78
18. IMES	-	-	1	1	-	-	-	-	-	2	-	2	3	1,33
19. PUC-PR	-	-	-	-	-	-	-	-	3	-	-	3	3	1,33
20. UEMS	-	-	-	-	-	1	-	1	-	1	1	2	3	1,33
21. UFRRJ	-	-	-	-	-	3	-	3	-	-	-	-	3	1,33
22. UERJ	-	-	2	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2	0,89
23. UFAM	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	2	2	0,89
24. UFRGS	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	2	2	0,89
25. UNIJUI	2	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2	0,89
26. UNOESC	2	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2	0,89
27. USP-RP	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	2	2	0,89
Instituições com apenas 1 autor vinculado	3	2	3	8	-	1	-	1	2	4	-	6	15	6,68
Total	19	22	29	70	8	13	11	32	62	34	27	123	225	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Os autores pertencentes à UFPR, também se destacaram no volume de publicações, tendo contribuído com 11,56% das autorias analisadas, seguidas da FURB (9,33%); UFMG (5,78%); Fucape *Business School* - FUCAPE (4,89%); VALENCIA (4,44%) e as demais que apresentaram um número menor de colaborações para o campo. Averiguou-se ainda que os 5 lugares institucionais mais prolíferos são responsáveis por abranger 52% da totalidade de indivíduos no campo de contabilidade gerencial.

Com relação às instituições que apresentaram apenas 1 contribuição, optou-se por apresentá-las de forma conjunta na Tabela 11, entretanto, convém nominá-las para que façam parte do rol de lugares institucionais da presente investigação, são elas: Faculdade 7 de Setembro - FA7; Faculdade de Ciências Administrativas de Curvelo - FAC; Faculdade Casa do Estudante - FACE; Fundação Educacional Machado de Assis - FEMA; Fundação Getúlio

Vargas - FGV; Sheffield; Universidade Estadual de Feira de Santana - UEFS; Universidade Federal de Goiás - UFG; Universidade Federal de Roraima - UFRR; UNC; Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC; Universidade de Taubaté - UNITAU; UNIZAR e YORK, além de contar com uma colaboração de um executivo do mercado, todos representando apenas 0,44% do total de autorias. Convém salientar ainda que o campo de contabilidade gerencial, tal qual o de controladoria, contou com a presença do PPG Interinstitucional formado pelo consórcio entre as instituições UnB/UFPB/UFPE/UFRN.

Os resultados obtidos demonstram ainda que das 42 instituições pertencentes ao campo de contabilidade gerencial, 24 estão concentradas nas regiões Sul e Sudeste, sendo a participação de cada uma nos patamares de 23,81% e 33,33%, respectivamente. Seguidas da região Nordeste que compreendeu 11,90% dos lugares institucionais, de forma idêntica às entidades internacionais anteriormente citadas; e por fim, as demais regiões representam juntas 14,29% da totalidade de instituições presentes nesta linha investigativa.

Finalmente, a Tabela 12 apresenta de forma resumida as informações da última instância da análise das formações discursivas ao nível das modalidades enunciativas para o campo de contabilidade gerencial. Assim sendo, constatou-se que dos 161 indivíduos que figuraram no campo, 79 eram professores, o que equivale a 49,07% do total, seguidos de 37,27% de alunos e 9,32% de ex-alunos das instituições verificadas.

Tabela 12 – Posições do Sujeito Enunciador do Discurso no Campo de Contabilidade Gerencial

Tipo de Vínculo	Ocorrências	%	Posição Formativa	Ocorrências	%
Professor	79	49,07	Professor	76	47,20
Aluno	60	37,27	Mestrando	48	29,81
Ex-aluno	15	9,32	Doutorando	16	9,94
Autores Estrangeiros	4	2,48	Graduando	10	6,21
Vínculo Prejudicado	2	1,24	Autores Estrangeiros	4	2,48
Pesquisador	1	0,62	Especializando	2	1,24
			Pesquisador	2	1,24
			Vínculo Prejudicado	2	1,24
			Executivo	1	0,64
Total	161	100,00	Total	161	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

No tocante à posição formativa observou-se que 47,20% da totalidade de indivíduos do campo eram professores; coincidentemente, o número de alunos apresentou o mesmo percentual, porém distribuído entre graduandos (6,21%), especializando (1,24%), mestrando

(29,81%) e doutorandos (9,94%). Também foram encontradas duas ocorrências de pesquisadores e uma de executivo diretor de uma multinacional. Diferentemente da linha investigativa de controladoria, na contabilidade gerencial averiguou-se a presença de 4 autores vinculados a instituições estrangeiras que não possuem seu currículo disponível na plataforma *lattes* do CNPq e por isso não foi possível conhecer o vínculo que possuem com o lugar institucional e nem a sua posição formativa, visto ser esse o critério utilizado para triangulação dos dados. De maneira similar, 2 pesquisadores que publicaram seus estudos no campo, mesmo vinculados a instituições nacionais não indicaram seus vínculos e posições institucionais, ficando prejudicada a análise.

De forma análoga ao que se sucedeu no campo de controladoria, os tipos de vínculos em alguns casos não foram iguais às posições formativas, visto que dos 79 professores vinculados às instituições, 76 foram considerados professores em posição formativa e 3 doutorandos; dos 15 ex-alunos, 1 transferiu-se ao ambiente corporativo trabalhando como executivo, 1 não possui mais nenhum vínculo institucional e foi classificado como pesquisador e 13 continuaram sua carreira acadêmica como discentes.

7.1.2.3 Análise Comparativa das Modalidades Enunciativas em Controladoria e CG

Quanto às aproximações e afastamentos entre os campos de controladoria e contabilidade gerencial, no que diz respeito às formações discursivas ao nível das modalidades enunciativas, observou-se que os percentuais representativos do número de autores por artigo foram muito similares nos dois campos.

Tabela 13 – Autores por Artigo e Média de Autores nos Campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Número de Autores / Artigo	Controladoria					Contabilidade Gerencial				
	2007	2008	2009	Total	Participação	2007	2008	2009	Total	Participação
1 autor	2	-	1	3	5,88%	1	1	2	4	5,19%
2 autores	5	7	5	17	33,33%	13	7	4	24	31,17%
3 autores	11	3	4	18	35,30%	9	8	11	28	36,36%
4 autores	1	6	3	10	19,61%	6	6	6	18	23,38%
5 autores	2	-	1	3	5,88%	1	-	-	1	1,30%
6 autores	-	-	-	-	-	1	1	-	2	2,60%
Totais	21	16	14	51	100,00%	31	23	23	77	100,00%
Média de Autores por Artigo Controladoria										2,86
Média de Autores por Artigo Contabilidade Gerencial										2,92

Fonte: Elaborada pelo Autor

Na Tabela 13 são sintetizadas as informações comparativas, referentes ao número de autores por artigo, entre os campos de controladoria e contabilidade gerencial. A maior diferença foi em publicações com 5 ou 6 autores. Verificou-se em ambos os campos a preocupação com a formação de redes de cooperação entre os autores, constatando-se um número baixo de publicações com autoria única. A média de autores por artigo também foi muito semelhante, obtendo-se 2,86 para a controladoria e 2,92 para contabilidade gerencial.

Esta similaridade percebida no que diz respeito ao número de autores por artigo, não se sustentou quando da comparação do número de artigos por autor entre os campos de controladoria e contabilidade gerencial. Neste quesito averiguou-se que dos 10 principais autores de cada campo nenhum participou dos dois campos simultaneamente, em posição destacada, comprovando uma elevada dispersão. Nesse sentido, podem-se compreender as proposições de Foucault (2004) de que o discurso é um espaço vazio e o autor é aquele que pronuncia o ato discursivo preenchendo este espaço, por isso não é importante quem produziu, mas o que foi produzido. Na Tabela 14 são colocados lado a lado os autores de cada campo estudado e o respectivo número de artigos por eles publicados.

Tabela 14 – Número de Artigos Publicados por Autor nos Campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Autores Controladoria	Total Geral	Autores Contabilidade Gerencial	Total Geral
1. Ana Maria Roux Valentini Coelho César	5	1. Fábio Frezatti	9
2. Auster Moreira Nascimento	5	2. Emanuel Rodrigues Junqueira	7
3. Carlos Alberto Diehl	5	3. Lauro Brito de Almeida	6
4. José Carlos Tiomatsu Oyadomari	3	4. Artur Roberto do Nascimento	5
5. Luciane Reginato	3	5. Tânia Regina Sordi Relvas	5
6. Marcos Antônio de Souza	3	6. Carlos Eduardo Facin Lavarda	4
7. César Augusto Tibúrcio Silva	2	7. Márcia M. dos Santos Bortolocci Espejo	4
8. Daiane Fraga Lerner	2	8. Vicente Mateo Ripoll Feliu	4
9. Débora Lage Martins Lélis	2	9. Andson Braga de Aguiar	3
10. Ernani Ott	2	10. Antônio Artur de Souza	3

Fonte: Elaborada pelo Autor

Ainda com relação ao número de artigos por autor, percebeu-se maior dispersão no campo de contabilidade gerencial, se comparado ao campo de controladoria, pois esta contém 94 autores com uma publicação apenas, enquanto aquela possui 132 autores com apenas uma publicação. Outro aspecto relevante a ser comparado são os lugares institucionais de onde provêm os discursos. Na Tabela 15 são comparadas as principais instituições dos campos de controladoria e contabilidade gerencial.

Tabela 15 – Lugares Institucionais dos Campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Instituições da Controladoria	Total Geral	Instituições da Contabilidade Gerencial	Total Geral
1. UNISINOS	28	1. USP	46
2. MACKENZIE	24	2. UFPR	26
3. USP	13	3. FURB	21
4. FURB	11	4. UFMG	13
5. UFC	8	5. FUCAPE	11
6. UFMG	7	6. VALENCIA	10
7. UnB/UFPB/UFPE/UFRN	7	7. UFBA	7
8. UERJ	6	8. UFRJ	7
9. UFPE	6	9. UNISINOS	7
10. UFRRJ	5	10. MACKENZIE	6

Fonte: Elaborada pelo Autor

Diante da Tabela 15 pode-se verificar que a USP, FURB, UFMG e MACKENZIE participam com certo destaque nos dois campos estudados. Porém deve-se salientar a grande dispersão, a exemplo dos autores, constatados a partir das instituições que possuem apenas uma publicação nos campos, cujos números revelam 10 instituições no campo de controladoria e 15 em contabilidade gerencial. Desta forma, à guisa de finalização dessa subseção, pode-se depreender que as modalidades enunciativas analisadas tanto no campo de controladoria quanto no de contabilidade gerencial apresentaram-se com alta dispersão de elementos, tal como foi preconizado por Foucault. Por conseguinte, partindo das manifestações *foucaultianas*, o próximo item traça um perfil da formação dos conceitos nos campos analisados.

7.1.3 Análise das Formações Discursivas ao Nível dos Conceitos

A análise do sistema de formação conceitual dos campos de controladoria e contabilidade gerencial foi possível mediante a conjugação de quatro indicadores: [1] a natureza do estudo; [2] a dimensão teórica dos discursos; [3] a dimensão técnica dos artigos e; [4] a dimensão epistemológica do material selecionado para a pesquisa. O entrelaçamento destas dimensões pode esclarecer como surgem os conceitos formadores do campo que, por sua vez, caracterizam os objetos a ele pertencentes.

Desta maneira, seguindo as proposições de Foucault (2004, p. 70) ao asseverar que para analisar o nível dos objetos não foi necessário nem enraizá-los nas coisas e nem relacioná-los com as palavras e para a averiguação das modalidades enunciativas, não foi

preciso atribuir a eles um sujeito cognoscente nem uma individualidade psicológica; ao nível das formações conceituais também “[...] não é preciso relacioná-los nem ao horizonte da idealidade nem ao curso empírico das idéias [...]”, mais uma vez estabelecendo uma descontinuidade científica e abrindo uma variedade de opções para a emergência de conceitos.

7.1.3.1 Sistema de Formação Conceitual em Controladoria

Inicialmente, foram verificados os elementos referentes à natureza dos estudos selecionados para análise, classificando-os nas categorias de teóricos ou teórico-empíricos. Nesse sentido, constatou-se que do total de 51 publicações investigadas, 45 possuem uma natureza teórico-empírica e 6 são apenas teóricos, representando desta maneira, um percentual de 88,24% e 11,76%, respectivamente. Tais informações são ilustradas no Gráfico 6.

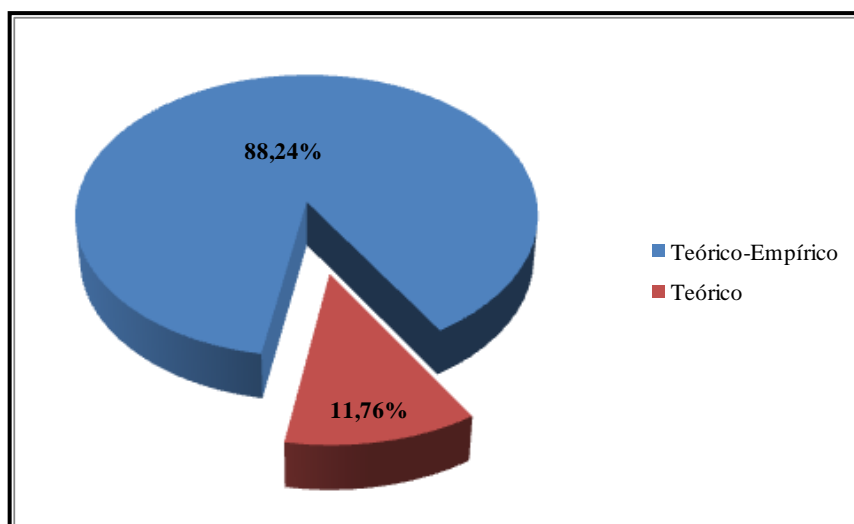


Gráfico 6 – Natureza dos Artigos do Campo de Controladoria
Fonte: Elaborada pelo Autor

Em adição a essas informações, observou-se que dos artigos classificados como teóricos, 50% podem ser considerados ensaios teóricos por apresentarem uma análise crítica dos temas abordados nos estudos, enquanto a outra metade relaciona apenas discursos já divulgados anteriormente, sem propor uma discussão ou suscitar uma reflexão, perfazendo desta forma, revisões bibliográficas. No tocante às pesquisas categorizadas como teórico-empíricas, percebeu-se preferência pelos estudos do tipo levantamento, também denominado por alguns autores como *survey*, conforme dados apresentados no Gráfico 7.

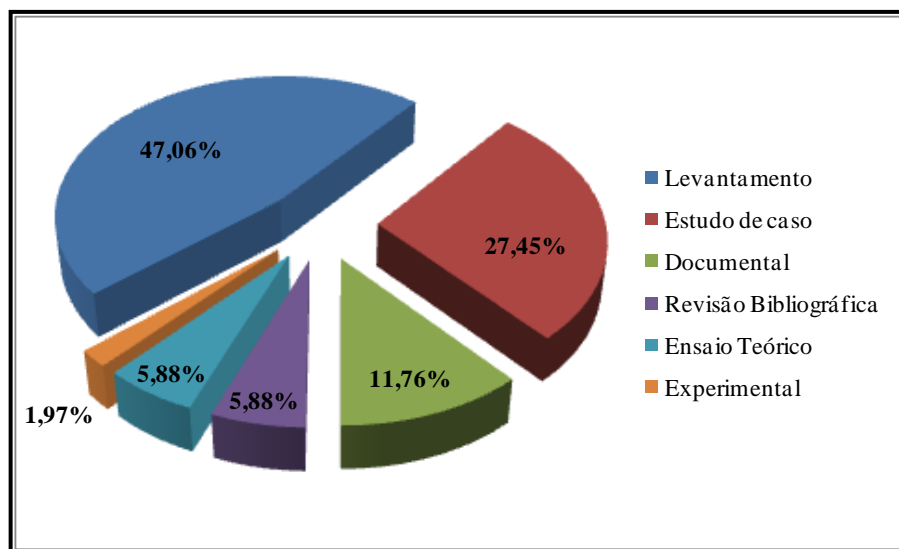


Gráfico 7 – Tipologia das Pesquisas do Campo de Controladoria
Fonte: Elaborada pelo Autor

Por meio do Gráfico 7 é possível averiguar-se que praticamente 75% das publicações presentes no campo de controladoria são do tipo levantamento (47,06%) ou estudo de caso (27,45%), seguidas de investigações documentais (11,76%). Foram observadas poucas pesquisas experimentais (1,96%), o que pode denotar certo desconforto, por parte dos pesquisadores, em traspor uma visão funcionalista da contabilidade, de que outras formas de pesquisa, podem não oferecer resultados satisfatórios. Essas informações revelam a preferência em eleger tipos de pesquisas que privilegiem resultados empíricos da realidade corporativa mediante aplicação de técnicas tradicionais de análise; sugerindo uma busca pela consolidação de um *corpus* teórico consistente no campo de controladoria, objetivando minimizar as divergências existentes.

No que diz respeito à dimensão teórica constatou-se predominância de estudos analíticos (84,31%) em contraposição aos estudos puramente prescritivos (3,93%). Cabe salientar que 6 artigos, do total de 51 publicações, o que equivale a 11,76%, assinalaram características prescritivas (principalmente propondo modelos) e nas conclusões tangenciaram uma visão analítica, portanto, configurando-se na categoria ambas (tanto prescritiva, quanto analítica). Estes dados podem sugerir uma preocupação na compreensão dos mecanismos formadores de objetos, enunciados, conceitos e estratégias, liberando o campo da generalização por meio de modelos indistintamente aplicáveis aos objetos. No Gráfico 8 estão sintetizadas as informações referentes à dimensão teórica das pesquisas no campo de controladoria.

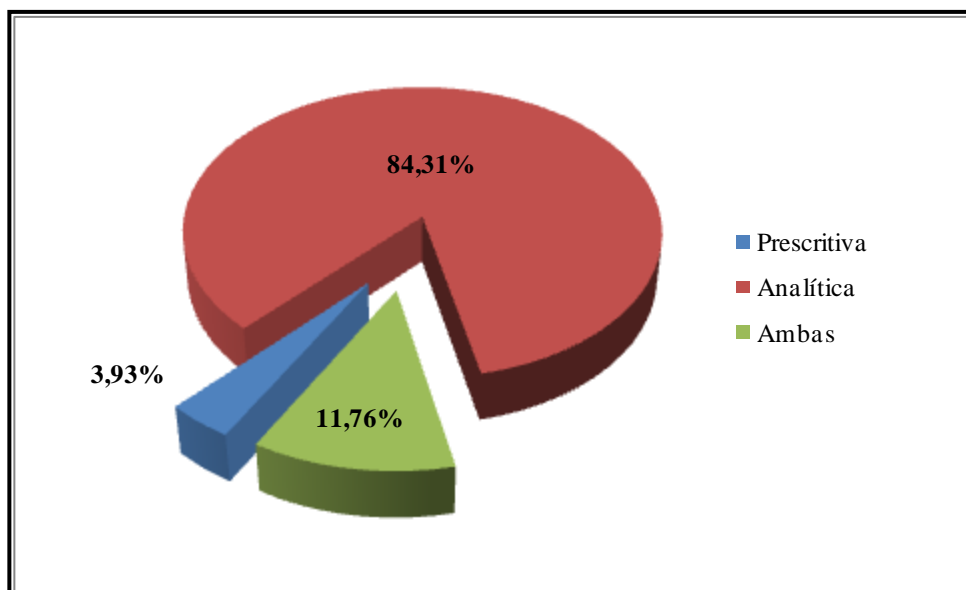


Gráfico 8 – Dimensão Teórica das Pesquisas do Campo de Controladoria
Fonte: Elaborada pelo Autor

Quanto à dimensão técnica da análise de formação conceitual, percebeu-se que foram utilizadas inúmeras técnicas isoladas ou conjugadas para a coleta de informações, dados ou evidências. A maior parte dos dados foi coletada por meio de questionários (45,10%), seguidos de análise documental (27,45%). Nas pesquisas categorizadas como estudo de caso, constatou-se que poucas se utilizaram de uma única técnica para coleta dos dados, combinando duas, três ou até quatro formas de coleta, para a triangulação dos dados exigida metodologicamente para esse tipo de investigação. Na Tabela 16 são elencadas as técnicas utilizadas para a coleta de informações, dados e evidências no campo de controladoria.

Tabela 16 – Dimensão Técnica das Pesquisas do Campo de Controladoria

Técnica de Coleta de Informações, Dados e Evidências	Ocorrências	%
Questionário	23	45,10
Documental	14	27,45
Questionário e Entrevista	4	7,84
Entrevista	3	5,89
Entrevista e Documental	2	3,92
Questionário, Entrevista e Documental	1	1,96
Entrevista, Documental, Observação e Observação Participante	1	1,96
Questionário, Entrevista, Documental e Observação	1	1,96
Entrevista, Documental e Observação	1	1,96
Questionário e Documental	1	1,96
Total	51	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Por fim, ao se analisar a dimensão epistemológica do campo de controladoria, observou-se que todos os artigos continham explicitamente questão de pesquisa, objetivos ou ambos, direcionando as considerações que suportam a investigação proposta. Assim sendo, dos 51 artigos selecionados no campo de controladoria, 50 deles têm objetivos explícitos e 24 contêm além do objetivo, a questão de pesquisa. Estas evidências sugerem a preocupação metodológica dos pesquisadores em delinear a finalidade com a qual os estudos foram realizados, sublimando algumas limitações apontadas por Theóphilo e Iudícibus (2005), que estudaram as publicações veiculadas entre 1994-2003 e encontraram inconsistências dessa natureza.

Apoiando-se em Martins e Theóphilo (2008) que afirmam serem as temáticas envolvendo juízo de valor, uma inadequação freqüente nas questões de pesquisa e objetivos das investigações, procedeu-se a análise desse aspecto nas 51 publicações do campo de controladoria e averiguou-se que somente 3 artigos continham abordagem valorativa, perguntando de várias opções, qual era a melhor e também utilizando palavras que exprimem essa idéia tais quais: “êxito”; “estrutura adequada” e “melhor modelo”. Tais expressões devem ser evitadas, ou os constructos relativos a elas necessitam ser bem definidos, com o fim de evitarem-se generalizações equivocadas ou desvios teórico-metodológicos que possam prejudicar o resultado final de uma pesquisa. No Gráfico 9 são expostos os resultados da dimensão epistemológica do campo de controladoria.

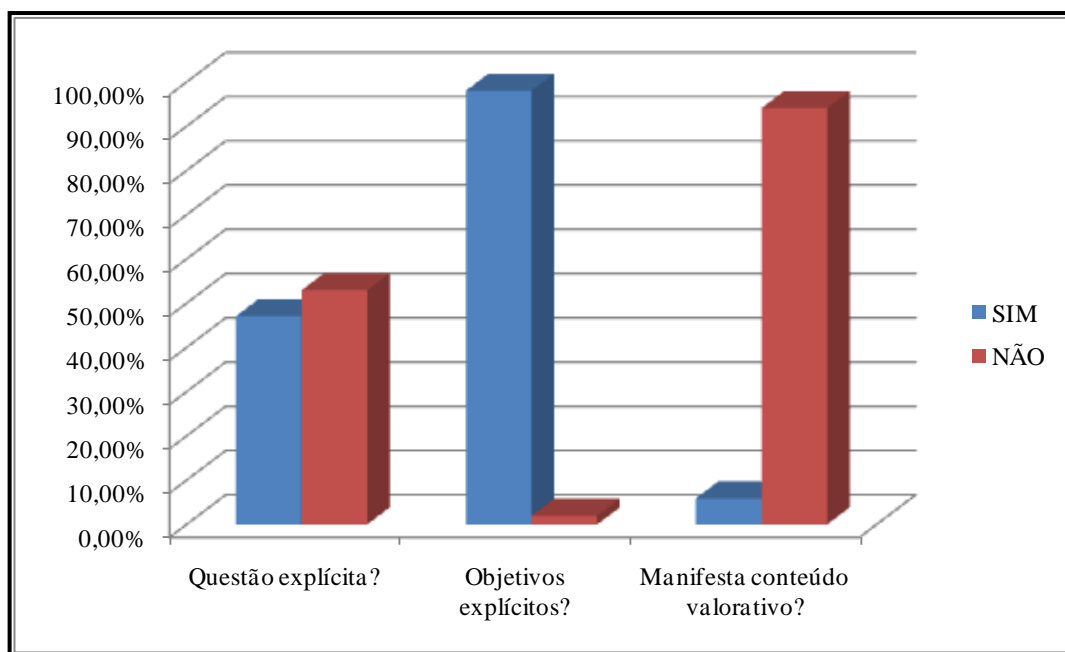


Gráfico 9 – Dimensão Epistemológica das Pesquisas do Campo de Controladoria
Fonte: Elaborada pelo Autor

Logo, pode-se depreender, por meio do entrelaçamento dessas análises efetuadas ao nível da formação conceitual em controladoria que, também, nesse plano há uma descontinuidade, ou seja, não há uma uniformidade no sistema de formação e emergência dos conceitos no campo de controladoria, assim como não houve ao nível dos objetos e nem ao nível das modalidades enunciativas. Sendo assim, a próxima subseção apresenta estas mesmas análises para o campo de contabilidade gerencial.

7.1.3.2 Sistema de Formação Conceitual em Contabilidade Gerencial

De maneira análoga ao ocorrido no campo de controladoria, iniciou-se a análise da formação conceitual em contabilidade gerencial verificando-se a natureza dos estudos selecionados para análise. Nesse contexto, observou-se que o campo contém um número maior de investigações puramente teóricas, representativas de 19,48% da totalidade de publicações nessa linha investigativa, se comparado à controladoria. Contudo, ainda com esse aumento percentual, constatou-se a predominância de estudos teórico-empíricos (80,52%). No Gráfico 10 são ilustradas essas evidências.

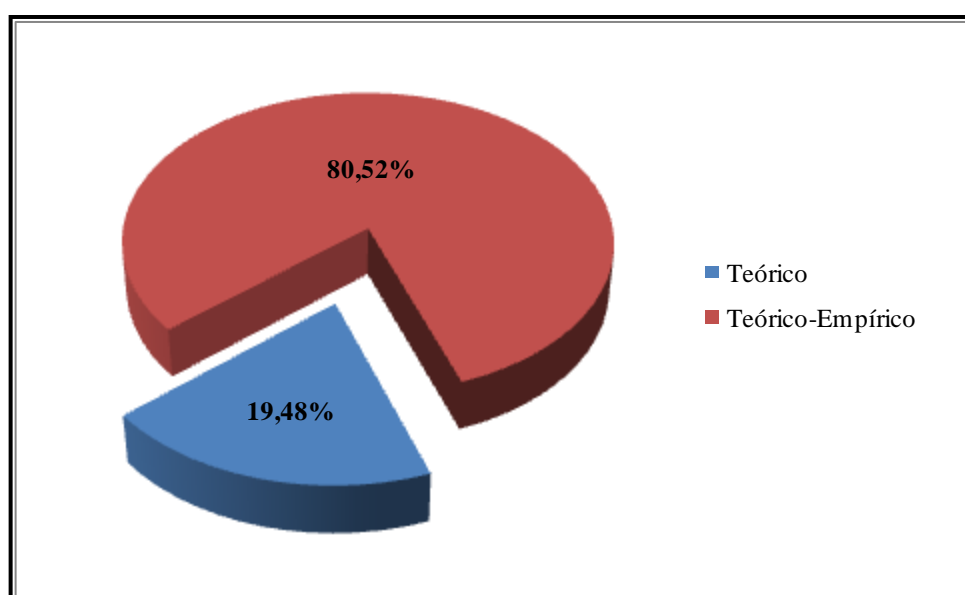


Gráfico 10 – Natureza dos Artigos do Campo de Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborada pelo Autor

De maneira complementar, averiguou-se que os estudos de natureza teórica, em sua maioria, configuraram-se como ensaios teóricos, representando um percentual de 15,58% da totalidade de publicações analisadas no campo, enquanto os outros três artigos dessa natureza caracterizaram-se por revisitem estudos anteriormente publicados, sem propor reflexões ou alterações de conteúdo, e por isso, foram classificados como revisões bibliográficas. No

tocante aos estudos de natureza teórico-empíricos, percebeu-se, de modo similar ao ocorrido no campo de controladoria, uma hegemonia dos estudos do tipo levantamento ou *survey*, conforme dados sintetizados no Gráfico 11.

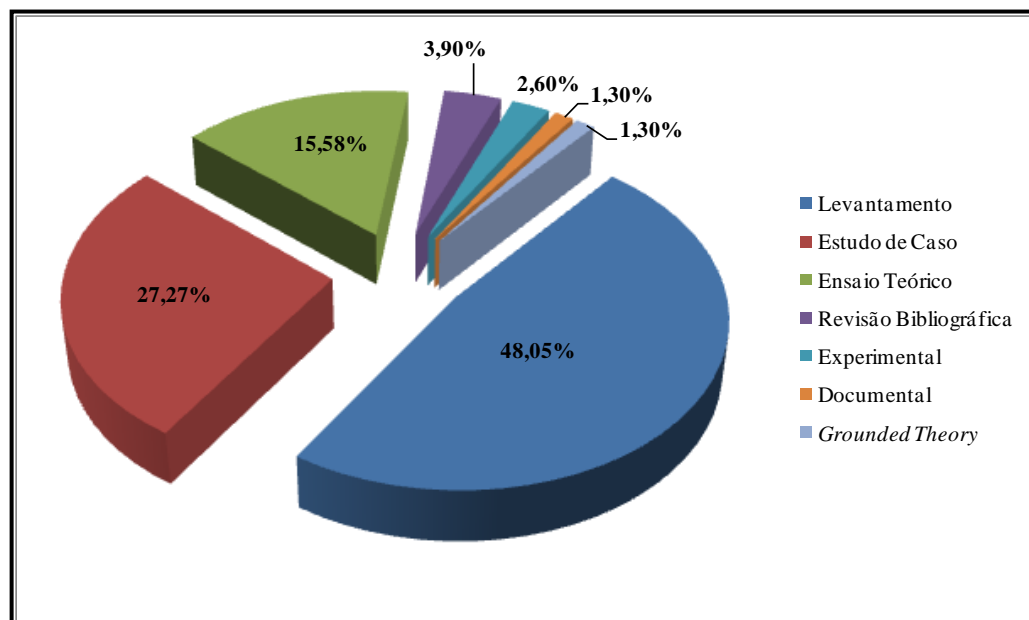


Gráfico 11 – Tipologia das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborada pelo Autor

Por meio do Gráfico 11 é possível verificar que mais de 75% das pesquisas realizadas no campo de contabilidade gerencial são do tipo levantamento ou estudo de caso. É importante salientar que 3 estudos estavam classificados pelos autores como estudo de caso, porém, tratavam-se de estudos do tipo levantamento e foram remanejados em suas categorizações. Cumpre observar, que a grande maioria dos artigos classificados como estudo de caso não mostraram rigor em realizar o aprofundamento da realidade estudada, como tal tipologia exige. Poucas publicações se utilizaram de um protocolo para os estudos de caso ou efetuaram a triangulação para compatibilização dos dados analisados.

Foram observadas também duas pesquisas de cunho experimental, apenas uma pesquisa documental e uma pesquisa categorizada como *grounded theory*, desenvolvido por meio da aplicação de questionários. Similarmente ao que ocorreu no campo de controladoria, percebe-se ainda uma preferência pelas tipologias de pesquisa tradicionais, que privilegiam os aspectos pragmáticos da vida corporativa, num recorte funcionalista de análise. Todavia, constata-se o despontamento, no campo de contabilidade gerencial, de algumas tipologias que tendem a incrementar os procedimentos e técnicas, modificando de forma sutil e gradativa o

status quo da área, saindo do campo operacional, passando por análises descritivas, objetivando chegar a um patamar interpretativo.

No concernente à dimensão teórica, averiguou-se que, comparativamente ao campo de controladoria, as pesquisas da linha de contabilidade concentram maior volume de estudos prescritivos, representativo de um percentual de 19,48% da totalidade de publicações selecionadas para análise. Contudo, a maioria dos artigos se utilizou de uma abordagem analítica (72,73%) e ainda, 7,79% das investigações foram desenvolvidos com um enfoque prescritivo, tangenciando uma visão analítica, sendo considerados, por esse efeito na categoria de “ambos”. Essas informações desvelam que mesmo com o crescente desenvolvimento das pesquisas em contabilidade, ainda podem-se encontrar autores que propõem modelos e preocupam-se em descobrir um padrão contínuo para os fenômenos organizacionais, não se atentando para o fato de que os saberes são constituídos a partir das discontinuidades e rupturas, como preconizou Foucault (2004). No Gráfico 12 estão sintetizadas as informações referentes à dimensão teórica das pesquisas no campo de contabilidade gerencial.

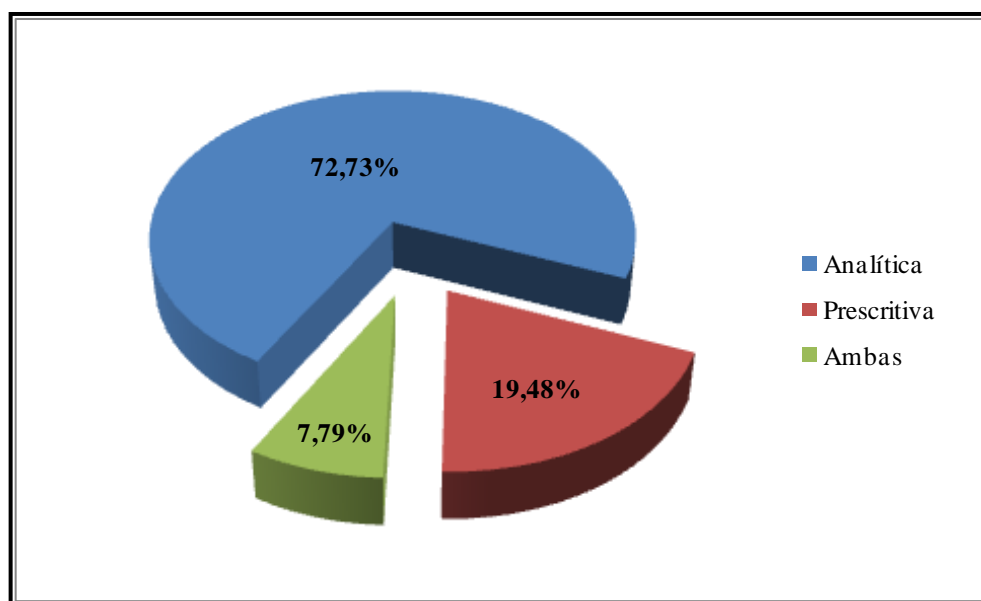


Gráfico 12 – Dimensão Teórica das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborada pelo Autor

Quanto à dimensão técnica, verificou-se que aproximadamente 60% dos dados coletados nas publicações do campo de contabilidade gerencial, ocorreram por intermédio de análise documental e aplicação de questionários, seguidos de entrevistas (11,68%). Cabe salientar que nem todos os artigos foram claros na exposição das técnicas e procedimentos utilizados para coletar as informações, portanto, criou-se uma categoria intitulada

“Classificação Prejudicada” que reúne tais publicações. Na Tabela 17 são expostas as técnicas utilizadas para coleta de dados no campo de contabilidade gerencial.

Tabela 17 – Dimensão Técnica das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial

Técnica de Coleta de Informações, Dados e Evidências	Ocorrências	%
Documental	25	32,47
Questionário	21	27,27
Entrevista	9	11,68
Classificação Prejudicada	6	7,78
Questionário e Entrevista	3	3,90
Documental e Entrevista	3	3,90
Documental, Entrevista e Observação Participante	2	2,60
Questionário, Entrevista, Documental e Observação	2	2,60
Entrevista, Documental e Observação	2	2,60
Questionário, Entrevista e Observação	1	1,30
Análise de Discurso e Documental	1	1,30
Observação	1	1,30
Entrevista, Documental e Análise de Conteúdo	1	1,30
Total	77	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

De maneira semelhante ao ocorrido no campo de controladoria, vários artigos apresentaram uma conjugação entre técnicas de coleta de dados, principalmente nos tipos de pesquisas denominados estudo de caso, justificando-se pela obrigatoriedade da triangulação das informações analisadas. Outro fator importante a ser destacado é a presença de investigações envolvendo análise de conteúdo e análise de discurso, caso que não ocorreu no campo de controladoria.

Finalmente, ao se analisar a dimensão epistemológica do campo de contabilidade gerencial, averiguou-se que todas as publicações apresentaram questão de pesquisa ou objetivos explícitos, e em alguns casos, ambos. No que diz respeito ao conteúdo valorativo nas questões de pesquisa ou objetivos das investigações, verificou-se uma maior incidência dessa atitude em comparação ao campo de controladoria, fato que também pode ser explicado pelo maior número de artigos do campo. No Gráfico 13 são sintetizadas as informações referentes à dimensão epistemológica do campo de contabilidade gerencial.

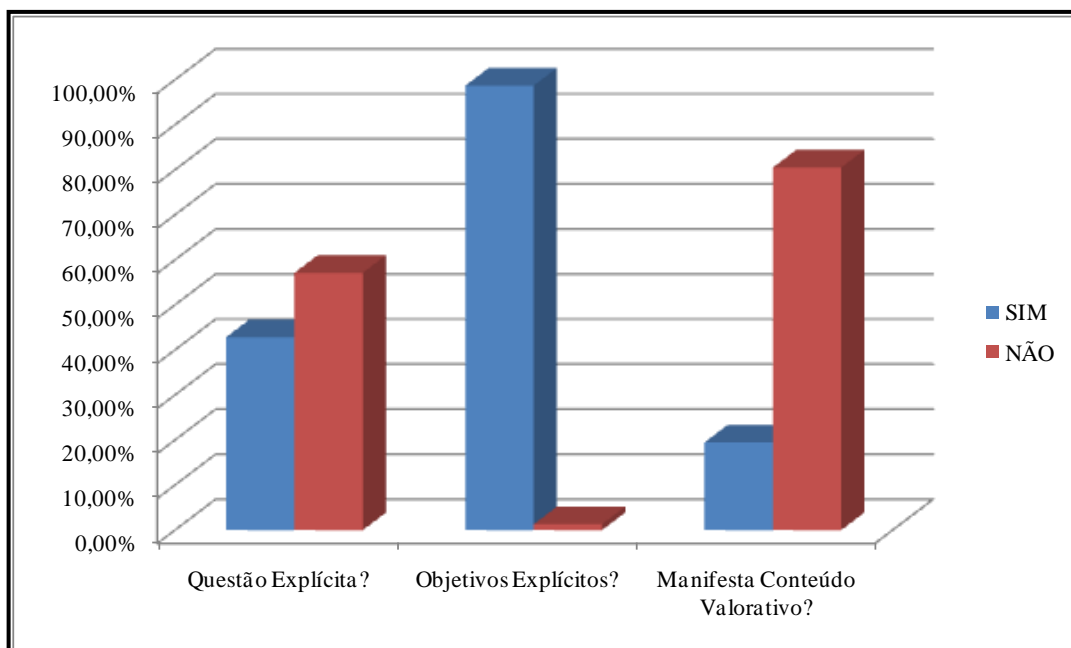


Gráfico 13 – Dimensão Epistemológica das Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborada pelo Autor

De maneira análoga às análises efetuadas para o campo de controladoria, pode-se depreender que também no campo de contabilidade gerencial há uma grande dispersão de elementos no que concerne à formação conceitual, analisado em seus diversos níveis. Essa constatação confirma as afirmações propostas pelo método *foucaultiano*.

7.1.3.3 Análise Comparativa dos Conceitos em Controladoria e CG

Observou-se uma considerável semelhança entre os campos de controladoria e contabilidade gerencial no concernente à natureza dos estudos e às tipologias de pesquisas das publicações selecionadas para análise. Na Tabela 18 estão reunidas as informações comparativas dessas dimensões para os campos estudados.

Tabela 18 – Natureza e Tipologia das Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Natureza do Estudo	Tipologia do Estudo	% Controladoria	% Contabilidade Gerencial
Teórico	Revisão Bibliográfica	5,88	3,90
	Ensaio Teórico	5,88	15,58
Teórico-Empírico	Levantamento	47,06	48,05
	Estudo de Caso	27,45	27,27
	Documental	11,76	1,30
	Experimental	1,97	2,60
	<i>Grounded Theory</i>	-	1,30

Fonte: Elaborada pelo Autor

Verificou-se que as pesquisas do tipo levantamento e estudos de caso, predominantes em ambos os campos, praticamente tiveram o mesmo percentual de participação nas publicações. O que altera consideravelmente, é que no campo de controladoria constatou-se um elevado número de estudos documentais (11,76%), percentual que pode ser comparado ao grande número de ensaios teóricos do campo de contabilidade gerencial (15,58%), equalizando assim, as diferenças percebidas nos campos analisados. Cabe ressaltar a presença de uma técnica denominada *Grounded Theory*, em contabilidade gerencial, e de um percentual similar de investigações experimentais, demarcando um início de procura por técnicas não convencionais nos estudos contábeis.

Quanto à dimensão teórica, constatou-se uma diferença razoável entre controladoria e contabilidade gerencial. Em ambos os campos predominaram estudos de natureza analítica, porém no campo de contabilidade gerencial averiguou-se um elevado percentual de pesquisas prescritivas (19,48%), cujo foco central é a proposição de modelos para aplicação indistinta para todas as empresas. Tais informações podem sugerir mais uma vez a preferência de alguns pesquisadores pelos aspectos operacionais corporativos. Na Tabela 19 são sintetizadas essas informações comparativas para os campos estudados.

Tabela 19 – Dimensão Teórica das Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Dimensão Teórica	% Controladoria	% Contabilidade Gerencial
Analítica	84,31	72,73
Prescritiva	3,93	19,48
Ambas	11,76	7,79

Fonte: Elaborada pelo Autor

No tocante à dimensão técnica, constatou-se que os campos de controladoria e contabilidade gerencial utilizam técnicas diferenciadas para coleta dos dados, nas publicações analisadas. Ambos os campos caracterizam-se pela preferência na aplicação de questionários para obtenção das informações que suportam as investigações. Todavia, o campo de contabilidade gerencial caracteriza-se pelo alto percentual de pesquisas envolvendo análise documental, fato explicado pelo número de ensaios teóricos presentes na linha investigativa. Também se averiguou que há um percentual maior de entrevistas no campo de contabilidade gerencial e que nele foram encontradas publicações que não deixaram clara a técnica utilizada para coleta de dados. Na Tabela 20 são sintetizadas tais informações.

Tabela 20 – Dimensão Técnica das Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Técnica de Coleta de Informações, Dados e Evidências	Controladoria		CG	
Questionário	23	45,10	21	27,27
Documental	14	27,45	25	32,47
Questionário e Entrevista	4	7,84	3	3,90
Entrevista	3	5,89	9	11,68
Entrevista e Documental	2	3,92	3	3,90
Questionário, Entrevista e Documental	1	1,96	-	-
Entrevista, Documental, Observação e Observação Participante	1	1,96	-	-
Questionário, Entrevista, Documental e Observação	1	1,96	2	2,60
Entrevista, Documental e Observação	1	1,96	2	2,60
Questionário e Documental	1	1,96	-	-
Classificação Prejudicada	-	-	6	7,78
Documental, Entrevista e Observação Participante	-	-	2	2,60
Questionário, Entrevista e Observação	-	-	1	1,30
Análise de Discurso e Documental	-	-	1	1,30
Entrevista, Documental e Análise de Conteúdo	-	-	1	1,30
Observação	-	-	1	1,30
Total	51	100,00	77	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Constatou-se, com relação à dimensão epistemológica, que todas as pesquisas de ambos os campos contêm objetivos ou questão de pesquisa explícita. Porém, o campo que mais apresentou uso de termos que expressam conteúdo valorativo foi o de contabilidade gerencial, explicado pelo fato de possuir maior número de estudos prescritivos. Para finalizar a análise das formações discursivas, a próxima subseção trata do nível das estratégias.

7.1.4 Análise das Formações Discursivas ao Nível das Estratégias

De acordo com Foucault (2004), os discursos dão lugar a certas organizações de conceitos, a certos reagrupamentos de objetos e a certos tipos de enunciação, que formam as teorias. Assim, para o autor, como não é preciso relacionar a formação dos objetos nem com as palavras e nem com as coisas; a das enunciações, nem à forma pura do conhecimento e nem ao sujeito psicológico; a dos conceitos, nem à estrutura do idealismo e nem à sucessão das idéias, também “[...] não é preciso relacionar a formação das escolhas teóricas nem a um projeto fundamental nem ao jogo secundário das opiniões” (FOUCAULT, 2004, p. 78).

Portanto, na presente investigação, para a análise das formações discursivas ao nível das estratégias, foi verificado nas publicações dos campos de controladoria e de contabilidade

gerencial, se havia presença de teorias embasando o estudo ou somente conceitos operacionais para os objetos investigados. Mapeou-se nesse trabalho se as escolhas teóricas estavam relacionadas ao campo da Economia; Psicologia ou; Sociologia, conforme validado por Hesford *et al* (2007) *apud* Nascimento, Junqueira e Martins (2009) que consideram estas três vertentes teóricas presentes na contabilidade gerencial, e por analogia, utilizou-se o mesmo padrão para a controladoria. Para os casos em que houve conjugação dessas teorias, utilizou-se a designação - “múltiplas”.

7.1.4.1 Estratégias em Controladoria

O Gráfico 14 ilustra as abordagens teóricas presentes no campo de controladoria. Averiguou-se que a maioria dos trabalhos não se utiliza de teorias que respaldem e expliquem a realidade empírica investigada. Tal constatação já havia sido observada em trabalhos anteriores (THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005; NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2009) e configurado por esses autores como um problema relacionado à ausência de base teórica nas publicações. Em adição, observou-se que muitos dos artigos que manifestavam ter empregado uma teoria como sustentáculo da pesquisa, não pode ser considerado como tal, por definição. Diante disso, pode-se considerar que são conceitos operacionais, tais como: implementação de estratégias, modelos de gestão, modelos de decisão, sistema de controles internos, etc. Cabe salientar que não se tem a pretensão de configurar esses conceitos como irrelevantes para o trabalho, visto que esclarecem os principais termos utilizados, mas não se categorizam como teorias.

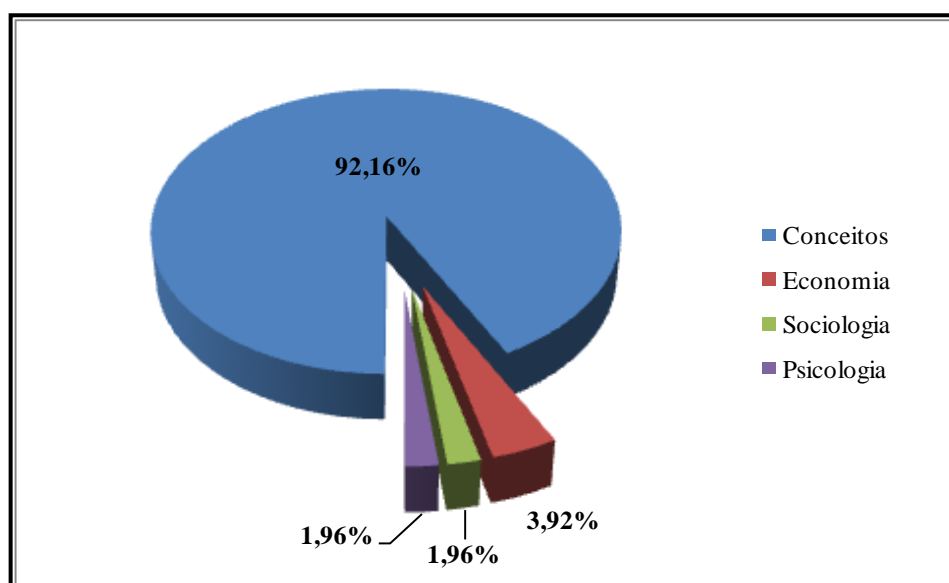


Gráfico 14 – Estratégias utilizadas nas Pesquisas do Campo de Controladoria
Fonte: Elaborada pelo Autor

Assim sendo, verificou-se apenas 4 artigos com bases teóricas. Evidenciou-se que 3,92% das publicações foram suportadas por teorias econômicas, representadas por duas vertentes: a teoria da agência (JENSEN; MECKLING, 1976) e a teoria contratual da firma (COASE, 1937). No campo da sociologia, observou-se um estudo voltado para a teoria institucional nas organizações e por fim, averiguou-se uma investigação experimental utilizando a teoria dos modelos mentais probabilísticos (TMPP), para suportar os resultados encontrados. Ressalta-se ainda que, tal como observaram Nascimento, Junqueira e Martins (2009) em seu estudo, no campo de controladoria não foram localizados artigos embasados em teorias interpretativas originárias de autores como Foucault, Bourdieu, Habermas, Latour, Deleuze e outros.

7.1.4.2 Estratégias em Contabilidade Gerencial

De maneira semelhante ao ocorrido no campo de controladoria, nas publicações em contabilidade gerencial também se percebeu a falta de uma base teórica de sustentação para os achados da pesquisa. Sendo assim, 76,62% da totalidade de artigos do campo limitaram-se a fornecer conceitos sobre os objetos de análise, tais como: *balanced scorecard*, custeio baseado em atividades, processos de custeio, entre outros. No Gráfico 15 são elencadas as estratégias utilizadas pelos autores no campo de contabilidade gerencial.

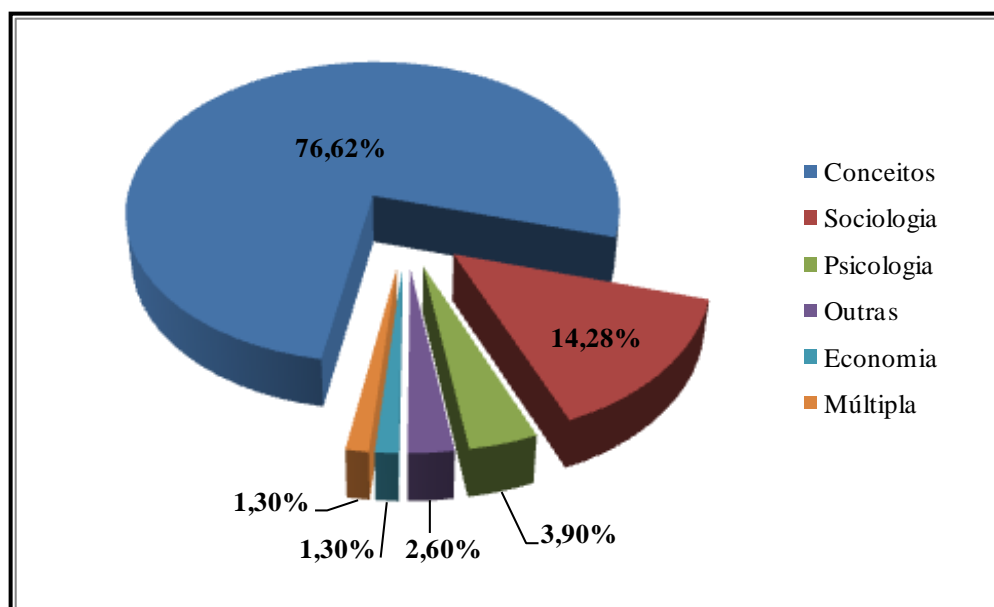


Gráfico 15 – Estratégias utilizadas nas Pesquisas do Campo de Contabilidade Gerencial

Fonte: Elaborada pelo Autor

Contudo, observou-se que mesmo com predominância de artigos embasados somente em conceitos, o campo de contabilidade gerencial apresentou um número maior de

publicações com teorias relacionadas, se comparado à controladoria. Averiguou-se que 14,28% dos artigos do campo utilizaram-se da Sociologia, por meio das teorias institucional e contingencial; 3,90% empregaram teorias da Psicologia, com estudos voltados ao processo de tomada de decisões e abordagens teóricas propostas por Erich Fromm e 1,30% utilizou a teoria da agência, preconizada pela Economia. Cabe salientar que um artigo manifestou tanto aspectos relativos à teoria institucional, quanto à teoria analítica da Psicologia, apregoada por Carl Gustav Jung, e por isso foi classificada como sendo composta de múltiplas bases teóricas. Finalmente, dois artigos utilizaram teorias interpretativas provenientes da fase genealógica *foucaultiana*, ambos dizendo respeito ao poder disciplinar no ambiente da contabilidade gerencial.

7.1.4.3 Análise Comparativa das Estratégias em Controladoria e CG

Na comparação entre os campos de controladoria e contabilidade gerencial ao nível das estratégias, verificou-se que em ambos, a predominância é a utilização de conceitos para embasar as investigações propostas. Observou-se também, que o campo de contabilidade gerencial contém um grande número de publicações usando aspectos teóricos da Sociologia, devido aos discursos que versam sobre a Teoria Institucional. Cabe destacar a presença de teorias interpretativas somente no campo de contabilidade gerencial. Na Tabela 21 são resumidas as informações concernentes às estratégias nos campos comparados.

Tabela 21 – Estratégias utilizadas nas Pesquisas do Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Nível das Estratégias	% Controladoria	% Contabilidade Gerencial
Conceitos	92,16	76,62
Economia	3,92	1,30
Sociologia	1,96	14,28
Psicologia	1,96	3,90
Outras	-	2,60
Múltipla	-	1,30
Total	100,00	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Assim, encerram-se as análises das formações discursivas que procuraram demonstrar as regras de formação dos discursos a partir do entrelaçamento dos quatro níveis aqui examinados. Retornar-se-á a estas considerações quando da exposição das conclusões do estudo. A próxima subseção destina-se à análise polifônica dos discursos, por meio das referências descritas nas publicações, com o intuito de fornecer elementos para a reflexão

foucaultiana de que os discursos possuem diversas vozes intrinsecamente e em nenhum momento é criação de apenas quem o produziu.

7.1.5 Análise Polifônica dos Discursos

Um primeiro enfoque que deve ser ressaltado na presente pesquisa é a diferenciação entre a polifonia e a intertextualidade, que não são sinônimas, visto que enquanto a primeira considera que o discurso é internamente dialógico porque articula diversas vozes, respondendo e antecipando respostas a outros textos, a segunda é a combinação da voz de quem pronuncia um enunciado com as outras vozes que lhe são articuladas. Uma questão inicial para a investigação da intertextualidade é a análise das vozes incluídas e das vozes excluídas do discurso, isto é, que ausências podem ser percebidas na formação discursiva (RESENDE; RAMALHO, 2006). Em adição, as autoras ponderam que a segunda questão a ser analisada é a articulação existente entre as vozes do discurso, com o fim de observar se há esforço de cooperação entre elas ou uma contraposição entre os textos que relata e relatado.

Portanto, como a proposta não é analisar quantas enunciações diretas ou indiretas estão contidas nos discursos analisados e nem tampouco avaliar o porquê de alguns autores não serem citados em detrimento de outros, a intertextualidade não é um dos objetivos a serem focados na presente investigação. Tal proposta pode ser utilizada para o mapeamento das relações de poder existentes nos discursos, o que remete à fase genealógica *foucaultiana*. Foucault (2004), em “Arqueologia do Saber”, suspende as categorias de livro e autor, e nesse sentido, entende as obras como um feixe de relações que só são possíveis, a partir de um campo complexo de discursos, o que caracteriza a polifonia, utilizada nessa pesquisa.

Levando-se em consideração, as manifestações interpostas por Coracini (1991, p. 148) de que, “[...] um texto qualquer resulta do entrecruzamento de uma série de outros textos, outros indivíduos, diferentes grupos ideológicos, enfim de diferentes discursos”; e por Ducrot (1987) que considera a polifonia do discurso em contraposição à unicidade do sujeito falante, no sentido em que várias vozes falam simultaneamente em um texto; este estudo busca caracterizar esse espaço de dispersão polifônico, por meio da análise das referências de citações presentes nas publicações selecionadas para análise. Nesse sentido, foram mapeados alguns itens, tais como: [1] tipo dos documentos citados; [2] idioma dos artigos; [3] temporalidade; [3] tipo de autoria; [4] autoria propriamente dita e; [5] periódicos citados. Na próxima subseção são evidenciadas essas análises para o campo de controladoria.

7.1.5.1 Análise Polifônica dos Discursos do Campo de Controladoria

Inicialmente efetuou-se a análise dos tipos de documentos referenciados nas publicações analisadas, conforme exposto na Tabela 22. Nesse contexto, constatou-se que há uma grande dispersão de tipologias encontradas, o que sugere uma consonância com as proposições *foucaultianas* de que o saber não é estruturado apenas por documentos considerados de cunho científico, visto que nestas referências foi observada a presença de revistas, jornais, exposições de aulas, entre outros.

Tabela 22 – Tipos de Documentos Referenciados no Campo de Controladoria

Tipo de Documento	Ocorrências	%
Periódicos Estrangeiros	451	32,47
Livro Nacional	184	13,25
Livro Estrangeiro	143	10,30
Livro Traduzido	126	9,07
Anais de Eventos Científicos Nacionais	86	6,19
Periódicos Nacionais	73	5,26
Dissertação	67	4,82
Capítulo de Livro Estrangeiro	38	2,74
Teses	38	2,74
Capítulo de Livro Nacional	37	2,66
Relatórios, Balanços e Comunicações Nacionais	28	2,02
Endereço Eletrônico Nacional	24	1,73
Legislação	20	1,44
Anais de Eventos Científicos Estrangeiros	16	1,15
Relatórios, Balanços e Comunicações Estrangeiras	11	0,79
Endereço Eletrônico Estrangeiro	10	0,72
Outros Documentos Nacionais	10	0,72
Classificação Prejudicada	8	0,58
Outros Documentos Estrangeiros	7	0,49
Jornais e Revistas Nacionais	5	0,36
Capítulo de Livro Traduzido	4	0,29
Dicionários e Enciclopédias Nacionais	1	0,07
Jornais e Revistas Estrangeiros	1	0,07
Trabalhos de Conclusão de Curso e Monografias	1	0,07
Total	1.389	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Foi observado que as referências do campo de controladoria são compostas de 1.389 documentos reunidos em 24 grupos diferenciados, perfazendo um total de 1.625 ocorrências referenciadas. Em adição, averiguou-se que mais da metade (56,02%) desse referencial são

formados por artigos de periódicos estrangeiros (32,47%), textos de livros nacionais (13,25%) e; textos de livros estrangeiros (10,30%). Para Velho (1997 *apud* MAGALHÃES, 2006), a preferência por determinados canais de comunicação é influenciada pelo estágio de consolidação teórica e metodológica da área sob análise. Tal consideração pode sugerir uma explicação de por que os autores privilegiam os artigos presentes em periódicos, pois esses se dedicam à explanação dos fenômenos ocorridos na realidade cotidiana.

Em contraposição a isso, o segundo, terceiro e quarto documentos mais utilizados para dar suporte aos discursos produzidos no campo de controladoria são os livros, que somados percentualmente apresentam pouca diferença percentual em comparação a artigos de periódicos estrangeiros, fato esse que pode demonstrar uma postura conservadora, por parte dos autores, evidenciando que os pesquisadores desse campo ainda estão divididos, refletindo a própria falta de maturidade teórica do campo que possui um *corpus* em construção, sem consolidação plena das estruturas conceituais que formam um arcabouço homogêneo.

Outro fator relevante percebido é o fato da hegemonia de periódicos estrangeiros em detrimento dos nacionais (5,26%). Isso pode ser analisado sob dois enfoques: [1] há uma escassez de revistas científicas em contabilidade no ambiente nacional, fato que dificulta ao pesquisador o acesso a estudos contemporâneos nacionais e também explica a procura maior de artigos constantes de *anais* de eventos científicos nacionais (6,19%); [2] o estágio das discussões sobre a controladoria em nível nacional ainda é incipiente e embrionário, comparativamente às comunicações provenientes de países que já possuem certo *gap* teórico, no tocante à manutenção e consolidação do campo, portanto, aparentemente podem configurar como elementos mais confiáveis para os autores.

Ainda sobre a Tabela 22, pode-se verificar que, conjuntamente, as dissertações, teses, trabalhos de conclusão de curso e monografias, apresentaram um percentual de participação nas referências de 7,63%. As demais tipologias documentais referenciadas, constantes do campo de controladoria, não tiveram grande representatividade percentual, colaborando para o entendimento que ainda há uma postura resistente, por parte dos pesquisadores, de considerar outras formas de obtenção de evidências informacionais para construção do campo.

No que diz respeito ao idioma do referencial teórico utilizado no campo de controladoria, averiguou-se predominância de publicações na língua portuguesa (50,40%),

incluindo os livros e capítulos de livros traduzidos, porém, quase com o mesmo percentual de referências produzidas no idioma inglês (49,10%). Outra análise relevante pode ser efetuada se forem desconsideradas as obras traduzidas; o percentual de utilização de referências em inglês ultrapassa a língua oficial brasileira, ratificando assim, os dados apresentados na tipologia dos documentos, no qual se observou a preferência por publicações de periódicos estrangeiros e pelo número elevado de publicações escritas nesse idioma. Cabe destacar também que, poucas foram as referências encontradas de outros idiomas que não os citados anteriormente, conforme pode ser visualizado na Tabela 23.

Tabela 23 – Idiomas dos Documentos Referenciados no Campo de Controladoria

Idioma	Ocorrências	%
Português	700	50,40
Inglês	682	49,10
Espanhol	6	0,43
Francês	1	0,07
Total	1.389	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Quanto à temporalidade, preferiu-se analisar as publicações em intervalos para facilitar a compreensão das informações dessa natureza. Nesse ínterim, observou-se que a maioria das referências estão concentradas nos últimos 9 anos, com um percentual de 47,44% da totalidade dos documentos referenciados do campo. Tais informações podem encontrar respaldo junto à Meadows (1999 *apud* MAGALHÃES, 2006) que pondera que a maioria dos cientistas, ao realizarem suas pesquisas, deve procurar estar ciente das últimas publicações do campo. Porém, deve-se salientar que, muitas vezes é importante recorrer-se aos clássicos para resgatar conceitos que foram metamorfoseando-se ao longo dos anos, que segundo Braga (1974) serve como uma espécie de “metabolismo humanístico” do campo. Na Tabela 24 são apresentados os períodos temporais das referências presentes no campo de controladoria.

Tabela 24 – Temporalidade dos Documentos Referenciados no Campo de Controladoria

Período Temporal	Ocorrências	%
2001 – 2009	659	47,44
1991 – 2000	466	33,55
1981 – 1990	144	10,37
1971 – 1980	84	6,05
1937 – 1970	35	2,52
Sem Data	1	0,07
Total	1.389	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

A Tabela 25 expõe o tipo de autoria do referencial utilizado no campo de controladoria. Assim sendo, constatou-se que a maioria das referências citadas é de autoria única (48,31%), mas cabe destacar que o percentual indicativo de fontes desenvolvidas em cooperação de um ou mais pesquisadores sinalizou uma diferença percentual muito baixa com relação ao tipo de autoria predominante, fator que pode sugerir o aumento da formação de redes de pesquisadores para manutenção do campo, nos últimos anos.

Tabela 25 – Tipos de Autorias dos Documentos Referenciados no Campo de Controladoria

Tipo de Autoria	Ocorrências	%
Única	671	48,31
Múltipla	631	45,43
Institucional	82	5,90
Sem Autoria	5	0,36
Total	1.389	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Continuando a análise das autorias, foi mapeado quem produziu as referências mais citadas no campo de controladoria. Destarte isso, observou-se que das 1.625 referências mapeadas, 1.228 figuraram uma única vez em publicações, respondendo a aproximadamente 76% do campo. Isso reflete a grande dispersão apresentada pelos artigos cuja temática é controladoria e mais uma vez mostra a inexistência de um *corpus* teórico capaz de torná-la um campo autônomo de conhecimento. Na Tabela 26 são dispostas essas informações.

Tabela 26 – Autorias das Referências no Campo de Controladoria

Autoria do Documento	Ocorrências	%
ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V.	9	0,55
ATKINSON, A. A. <i>et al</i>	7	0,43
GIL, A. C.	6	0,37
HAIR JR., J. F. <i>et al</i>	6	0,37
BARNEY, J. B.	5	0,31
HANSEN, D.; MOWEN, M.	5	0,31
KAPLAN, R. S., NORTON, D. P.	5	0,31
MOSIMANN, C. P.; FISCH, S.	5	0,31
9 autorias referenciadas 4 vezes	36	2,22
25 autorias referenciadas 3 vezes	75	4,62
119 autorias referenciadas 2 vezes	238	14,65
1.228 autorias referenciadas uma única vez	1.228	75,55
Total	1.625	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Ainda de acordo com a Tabela 26, pode-se verificar que os autores mais citados nos artigos do campo de controladoria são Anthony e Govindarajan (2002), cujo livro é traduzido para o português, intitulado “Sistemas de Controle Gerencial”, seguidos de Atkinson *et al* (2000), com o livro traduzido “Contabilidade Gerencial”. Somente em terceiro lugar foi constatada uma referência nacional, mas cujo assunto trata de técnicas de pesquisa social. Tal fato pode sugerir a escassez de literatura nacional especializada na área de controladoria, que é representada em oitavo lugar no *ranking* de autorias, por Mosimann e Fisch (1999). Um ponto importante de ser destacado na análise de autorias é a falta de atenção ou mesmo de conhecimento quanto às mudanças editoriais das obras. Muitas fontes referenciadas estavam com até cinco edições de defasagem, o que pode provocar equívocos informacionais.

Quanto aos periódicos estrangeiros citados, observou-se também acentuada dispersão. Foram encontrados 195 periódicos diferentes, perfazendo um total de 451 ocorrências estrangeiras referenciadas no campo de controladoria. Há uma predominância do periódico *Accounting, Organizations and Society*, representando 6,21% do total de publicações dessa natureza, seguidos do *Strategic Management Journal* (4,88%); *Harvard Business Review* (3,77%); *The Accounting Review* (3,55%) e os demais com menos de 3% de participação. Na Tabela 27 são sintetizadas tais informações.

Tabela 27 – Periódicos Estrangeiros Referenciados no Campo de Controladoria

Periódico Estrangeiro	Ocorrências	%
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	28	6,21
<i>Strategic Management Journal</i>	22	4,88
<i>Harvard Business Review</i>	17	3,77
<i>The Accounting Review</i>	16	3,55
<i>Management Science</i>	13	2,88
<i>MIS Quarterly</i>	11	2,44
<i>Academy of Management Review</i>	8	1,77
<i>Management Accounting Research</i>	8	1,77
5 periódicos referenciados 7 vezes	35	7,76
3 periódicos referenciados 6 vezes	18	3,99
3 periódicos referenciados 5 vezes	15	3,33
9 periódicos referenciados 4 vezes	36	7,98
16 periódicos referenciados 3 vezes	48	10,64
22 periódicos referenciados 2 vezes	44	9,76
132 periódicos referenciados uma única vez	132	29,27
Total	451	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Considerando os periódicos citados em nível nacional, encontrou-se uma dispersão um pouco menor, possivelmente devido à escassez de periódicos na área contábil e a grande diversidade de angulações que podem ser dadas ao campo da contabilidade. Os dois periódicos mais citados em controladoria são da área de Administração, sugerindo a multidisciplinaridade desta linha investigativa. Na Tabela 28 são ranqueados periódicos nacionais do campo de controladoria.

Tabela 28 – Periódicos Nacionais Referenciados no Campo de Controladoria

Periódico Estrangeiro	Ocorrências	%
Revista de Administração Contemporânea - RAC	12	16,44
Revista de Administração de Empresas - RAE	9	12,33
Revista Contabilidade & Finanças	7	9,59
Revista Brasileira de Contabilidade	6	8,22
Revista do BNDES	5	6,85
Revista BASE	3	4,11
Organizações & Sociedade	2	2,74
Revista de Administração Pública	2	2,74
Revista Eletrônica de Administração	2	2,74
Revista UnB Contábil	2	2,74
23 periódicos referenciados uma única vez	23	31,50
Total	73	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Com base em todos os dados levantados, com relação à polifonia do discurso para o campo de controladoria, pode-se visualizar a grande dispersão de temáticas, autorias, tipos de documentos, idiomas, entre outros, que são decorrentes das interações entre os discursos já existentes com os discursos produzidos por meio destes, formando assim, um feixe de relações complexas, como definiu Foucault (2004). E somente consegue-se visualizar a controladoria em sua singularidade, mediante a compreensão desses entrelaçamentos entre a dialogicidade interna dos discursos, mapeados por meio das modalidades enunciativas e dos enunciados; e a participação de outros discursos que o produzem, por meio das análises polifônicas discursivas. Assim sendo, a próxima subseção preocupa-se em estender essas mesmas análises para o campo de contabilidade gerencial.

7.1.5.2 Análise Polifônica dos Discursos do Campo de Contabilidade Gerencial

Averiguou-se que o campo de contabilidade gerencial é formado por 1.633 fontes de sustentação teórica diferenciadas, que perfazem um total de 2.128 referências nas publicações

componentes dessa linha investigativa. De modo similar ao observado no campo de controladoria, os documentos mais citados em contabilidade gerencial, são os periódicos estrangeiros (33,95%), seguidos de livros nacionais, estrangeiros e traduzidos, que somados equivalem a 35,09% das fontes citadas nos artigos analisados. Na Tabela 29 são elencados os tipos de documentos referenciados no campo de contabilidade gerencial.

Tabela 29 – Tipos de Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial

Tipo de Documento	Ocorrências	%
Periódicos Estrangeiros	554	33,95
Livro Nacional	225	13,78
Livro Estrangeiro	189	11,57
Livro Traduzido	159	9,74
Periódicos Nacionais	90	5,51
Anais de Eventos Científicos Nacionais	81	4,96
Dissertação	67	4,10
Endereço Eletrônico Nacional	43	2,63
Capítulo de Livro Estrangeiro	36	2,20
Capítulo de Livro Nacional	35	2,14
Relatórios, Balanços e Comunicações Nacionais	29	1,78
Teses	27	1,65
Anais de Eventos Científicos Estrangeiros	21	1,29
Endereço Eletrônico Estrangeiro	18	1,10
Capítulo de Livro Traduzido	14	0,86
Outros Documentos Estrangeiros	12	0,73
Legislação	10	0,61
Outros Documentos Nacionais	9	0,55
Relatórios, Balanços e Comunicações Estrangeiras	6	0,37
Jornais e Revistas Nacionais	4	0,24
Trabalhos de Conclusão de Curso e Monografias	3	0,18
Classificação Prejudicada	1	0,06
Total	1.633	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

O mesmo raciocínio utilizado para o campo de controladoria pode ser uma possível explicação para os resultados encontrados, de forma análoga na contabilidade gerencial, ou seja, por ser um campo ainda em desenvolvimento, os autores se dividem pela preferência entre os artigos, que trazem uma visão mais contemporânea dos fenômenos organizacionais cotidianos e os livros, que funcionam como obras permanentes e desvelam uma postura conservadora e convencional por parte dos pesquisadores.

Outro fator relevante a ser destacado é a presença de documentos não considerados científicos entre as referências do campo, como por exemplo: artigos de jornais, *ranking* de revistas, apontamentos de aulas, relatórios de divulgação feitos por empresas, entre outros. Observou-se, também, a preferência por periódicos estrangeiros em detrimento dos nacionais, provavelmente pelos mesmos motivos expostos anteriormente. No que diz respeito aos demais documentos citados, constatou-se uma distribuição muito semelhante ao encontrado no campo de controladoria.

Quanto ao idioma das fontes referenciadas, observou-se que há preferência pela língua inglesa, diferentemente do campo de controladoria. Porém, a diferença percentual entre as referências produzidas em português e inglês é pouco significativa, representando 0,19% se forem considerados os livros e capítulos de livros traduzidos no percentual do idioma português. Se tais documentos fossem retirados dessa linha idiomática, o idioma inglês sobe percentualmente, o que já é esperado pela quantidade de livros e periódicos desenvolvidos nesse idioma. Na Tabela 30 são resumidas essas ocorrências.

Tabela 30 – Idiomas dos Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial

Idioma	Ocorrências	%
Inglês	804	49,24
Português	801	49,05
Espanhol	24	1,47
Francês	4	0,24
Total	1.633	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

No que diz respeito à temporalidade das fontes teóricas de referência, também no campo de contabilidade gerencial, as datas das publicações foram divididas em intervalos de modo a facilitar a compreensão e visualização das informações dessa natureza. Constatou-se que, similarmente ao evidenciado no campo de controladoria, as referências mapeadas em contabilidade gerencial, foram predominantemente desenvolvidas nos últimos 9 anos, representando 51,56% do total do campo. Tal fato colabora para o entendimento de que os pesquisadores do campo buscam as fontes mais atualizadas. Todavia, foram encontradas também publicações datadas de épocas antigas, desde 1926, configurando a procura pelos precursores da idéia originalmente divulgada. Na Tabela 31 são elencados esses intervalos temporais.

Tabela 31 – Temporalidade dos Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial

Período Temporal	Ocorrências	%
2001 – 2009	842	51,56
1991 – 2000	531	32,52
1981 – 1990	165	10,10
1971 – 1980	66	4,04
1926 – 1970	29	1,78
Total	1.633	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

A Tabela 32 exibe os tipos de autorias das publicações que serviram de referências para o campo de contabilidade gerencial. Nesse contexto, observou-se que 48,56% da totalidade de fontes utilizadas foram escritas em parceria de dois ou mais pesquisadores, enquanto 45,93% foram produzidos por um único autor. Tais constatações podem sugerir um incremento na formação de redes de cooperação para manutenção do campo. As autorias institucionais representaram apenas 5,27% da totalidade de referências e foram encontradas apenas 4 ocorrências de documentos sem autoria.

Tabela 32 – Tipos de Autorias dos Documentos Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial

Tipo de Autoria	Ocorrências	%
Múltipla	793	48,56
Única	750	45,93
Institucional	86	5,27
Sem Autoria	4	0,24
Total	1.633	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Ainda com relação aos dados referentes à autoria das referências utilizadas no campo de contabilidade gerencial, averiguou-se que do total de 2.128 referências mapeadas, 1.373 foram mencionadas uma única vez, representando aproximadamente 65% do campo. Tal fato pode ser considerado um indicativo de que a linha investigativa de contabilidade gerencial, tal como a de controladoria, não possui ainda um *corpus* teórico consolidado. Também essas constatações são sugestivas da grande dispersão existente no campo de contabilidade gerencial, pelo fato de ser multifacetado e possuir objetos de estudo bem diversificados. Para uma melhor compreensão desses dados, na Tabela 33 são expostas as ocorrências de autorias presentes no campo de controladoria.

Tabela 33 – Autorias das Referências no Campo de Contabilidade Gerencial

Autoria do Documento	Ocorrências	%
BURNS, J.; SCAPENS, R. W.	13	0,62
HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M.	12	0,56
ATKINSON, A. A. <i>et al</i>	11	0,52
SCAPENS, R. W.	10	0,47
YIN, R. K.	9	0,42
HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.	8	0,38
MAHER, M.	8	0,38
6 autorias referenciadas 7 vezes	42	1,97
7 autorias referenciadas 6 vezes	42	1,97
13 autorias referenciadas 5 vezes	65	3,05
20 autorias referenciadas 4 vezes	80	3,76
43 autorias referenciadas 3 vezes	129	6,06
163 autorias referenciadas 2 vezes	326	15,32
1.373 autorias referenciadas uma única vez	1.373	64,52
Total	2.128	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Constatou-se, por meio da Tabela 33 que dentre os autores citados mais de 8 vezes no campo, não se visualiza nenhum pesquisador nacional. O artigo mais referenciado, com 13 ocorrências é intitulado “*Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*”, escrito por Burns e Scapens, no ano 2000; seguido de um livro traduzido escrito por Hansen e Mowen, que trata de gestão de custos. Verificou-se, que o livro produzido por Atkinson *et al*, traduzido para o português, figurou como um dos mais citados em ambos os campos pesquisados, sugerindo uma interconexão entre a controladoria e a contabilidade gerencial e, algumas vezes, uma interposição de conteúdos, por ausência de uma delimitação clara entre as linhas investigativas. É importante destacar que de maneira análoga ao constatado no campo de controladoria, em contabilidade gerencial, observou-se uma falta de cuidado com as edições das obras referenciadas, muitas vezes desatualizadas.

Com relação aos periódicos internacionais, averiguou-se que, o campo de contabilidade gerencial, também se caracterizou por sinalizar alta dispersão nas referências desta natureza. Contou-se uma totalidade de 185 periódicos estrangeiros diferenciados, dentre os quais, 115 deles foram citados uma única vez no campo. Analogamente ao campo de controladoria, o periódico mais referenciado foi o *Accounting, Organizations and Society*, com 73 ocorrências (13,18%). Na Tabela 34 são observados os periódicos estrangeiros citados no campo de contabilidade gerencial.

Tabela 34 – Periódicos Estrangeiros Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial

Periódico Estrangeiro	Ocorrências	%
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	73	13,18
<i>Management Accounting Research</i>	58	10,47
<i>The Accounting Review</i>	31	5,60
<i>Journal of Management Accounting Research</i>	18	3,25
<i>Harvard Bussines Review</i>	15	2,71
<i>Journal of Accounting Research</i>	14	2,53
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	12	2,17
<i>Management Accounting</i>	12	2,17
<i>Journal of Accounting and Economics</i>	9	1,62
<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>	8	1,44
3 periódicos referenciados 7 vezes	21	3,79
5 periódicos referenciados 6 vezes	30	5,42
4 periódicos referenciados 5 vezes	20	3,61
7 periódicos referenciados 4 vezes	28	5,05
8 periódicos referenciados 3 vezes	24	4,33
33 periódicos referenciados 2 vezes	66	11,91
115 periódicos referenciados uma única vez	115	20,75
Total	554	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

O segundo periódico mais referenciado no campo foi o *Management Accounting Research* (10,47%), que se dedica a essa linha investigativa, seguido de *The Accounting Review* (5,60%) e; *Journal of Management Accounting Research* (3,25%); os demais veículos dessa natureza representaram menos de 3% da totalidade de periódicos estrangeiros do campo, com até 12 ocorrências. Ressalta-se que a preferência pelo *Accounting, Organizations and Society* pode ser explicada pelo conteúdo pulverizado que tal publicação oferece, abrindo espaço para os vários ângulos da pesquisa em contabilidade.

No que tange aos periódicos nacionais, percebeu-se uma predominância de artigos referenciados da Revista Contabilidade & Finanças, da Universidade de São Paulo, com 10% de participação, entre os veículos de publicação dessa natureza, no campo de contabilidade gerencial. Observou-se ainda que, a Revista de Administração de Empresas – RAE (7,78%) e a Revista de Administração Contemporânea – RAC (6,67%) figuraram de maneira expressiva no campo, reforçando a idéia de que a contabilidade gerencial possui uma ligação íntima com a Administração. Na Tabela 35 podem ser visualizados os periódicos nacionais citados no campo de contabilidade gerencial.

Tabela 35 – Periódicos Nacionais Referenciados no Campo de Contabilidade Gerencial

Periódico Estrangeiro	Ocorrências	%
Revista Contabilidade & Finanças	9	10,00
Revista de Administração de Empresas - RAE	7	7,78
Revista de Administração Contemporânea - RAC	6	6,67
Revista Brasileira de Contabilidade	5	5,57
Caderno de estudos - FIPECAFI	3	3,33
Revista BASE	3	3,33
Revista do CRC-RS	3	3,33
Revista Construção e Mercado	2	2,22
Revista de Administração da USP	2	2,22
Revista de Administração Pública	2	2,22
48 periódicos referenciados uma única vez	48	53,33
Total	90	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Dos 58 periódicos nacionais diferentes presentes no campo, 48 foram citados uma única vez. Convém salientar que uma das publicações mais citadas foi o Caderno de Estudos – FIPECAFI, com 3 ocorrências; tal veículo é o antecessor da Revista Contabilidade & Finanças, que passou por modificações substanciais, por isso foi considerado separadamente. É importante destacar mais uma vez a escassez de periódicos nacionais, e por isso, a elevada diferença numérica na comparação com os estrangeiros.

7.1.5.3 Análise Comparativa da Polifonia em Controladoria e CG

Analisando-se comparativamente a polifonia nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, pode-se depreender que ambos são muito semelhantes. Contudo, apesar de serem similares, apresentam-se com alta dispersão de elementos, reforçando a idéia de que não há ainda uma delimitação clara e precisa dessas linhas investigativas e, sendo assim, os conteúdos se sobrepõem, havendo uma interconectividade entre esses campos.

Primeiramente, no que diz respeito aos tipos de documentos referenciados em ambos os campos, verificou-se certa igualdade, com pouca diferença percentual entre eles. A predominância foi de periódicos estrangeiros, seguidos de livros nacionais, estrangeiros e traduzidos, que somados representam um percentual maior que o primeiro colocado. Tais informações podem dar a idéia de que fora do país, os campos estudados já possuam uma maturidade científica que possa estabelecer limites que os delimitem. Cabe ressaltar que essa divisão entre os autores que dão preferência a periódicos (literatura mais atualizada) e os que

se utilizam de livros (possuem uma defasagem temporal), podem representar o estágio embrionário das pesquisas nos campos investigados. A Tabela 36 coloca lado a lado os percentuais referentes às tipologias de documentos utilizados nas publicações dos campos de controladoria e contabilidade gerencial, objetivando a visualização da elevada semelhança existente entre eles.

Tabela 36 – Tipos de Documentos Referenciados no Campo de Controladoria e Contabilidade Gerencial

Tipo de Documento	Controladoria		Contabilidade Gerencial	
	Ocorrências	%	Ocorrências	%
Periódicos Estrangeiros	451	32,47	554	33,95
Livro Nacional	184	13,25	225	13,78
Livro Estrangeiro	143	10,30	189	11,57
Livro Traduzido	126	9,07	159	9,74
Anais de Eventos Científicos Nacionais	86	6,19	81	4,96
Periódicos Nacionais	73	5,26	90	5,51
Dissertação	67	4,82	67	4,10
Capítulo de Livro Estrangeiro	38	2,74	36	2,20
Teses	38	2,74	27	1,65
Capítulo de Livro Nacional	37	2,66	35	2,14
Relatórios, Balanços e Comunicações Nacionais	28	2,02	29	1,78
Endereço Eletrônico Nacional	24	1,73	43	2,63
Legislação	20	1,44	10	0,61
Anais de Eventos Científicos Estrangeiros	16	1,15	21	1,29
Relatórios, Balanços e Comunicações Estrangeiras	11	0,79	6	0,37
Endereço Eletrônico Estrangeiro	10	0,72	18	1,10
Outros Documentos Nacionais	10	0,72	9	0,55
Classificação Prejudicada	8	0,58	1	0,06
Outros Documentos Estrangeiros	7	0,49	12	0,73
Jornais e Revistas Nacionais	5	0,36	4	0,24
Capítulo de Livro Traduzido	4	0,29	14	0,86
Dicionários e Enciclopédias Nacionais	1	0,07	-	-
Jornais e Revistas Estrangeiros	1	0,07	-	-
Trabalhos de Conclusão de Curso e Monografias	1	0,07	3	0,18
Total	1.389	100,00	1.633	100,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Quanto ao idioma, à temporalidade e aos tipos de autoria dos documentos citados nos campos de controladoria e contabilidade gerencial, não se observaram diferenças significativas, e por isso não se constatou a necessidade de repetição das descrições já realizadas no âmbito individualizado de cada campo. Um fator importante a ser destacado são

as autorias dos principais documentos citados em cada linha investigativa. Nesse contexto, averiguou-se que o campo de controladoria só apresentou dois documentos, entre os 8 mais citados, que tratam do assunto “controladoria ou controle gerencial” propriamente dito, enquanto as demais publicações referenciadas versavam sobre análise de métodos quantitativos, metodologia científica, estratégia e até mesmo um livro cuja temática é contabilidade gerencial, sugerindo a interligação entre os campos.

Nesse sentido o campo de contabilidade gerencial apresentou-se mais homogênea em suas publicações referenciadas, visto que o documento mais citado trata de Teoria Institucional na contabilidade gerencial, seguidos de dois livros traduzidos, que possuem como conteúdo as práticas de gestão e análise de custos e aspectos relativos à contabilidade gerencial. Nota-se a presença de um livro traduzido sobre metodologia científica, mais especificamente estudo de caso. Diante disso, percebe-se que no campo de contabilidade gerencial há uma delimitação maior, se comparado ao campo de controladoria que ainda não apresenta um consenso sobre seu objeto de estudo.

Quanto aos periódicos mais citados, observou-se uma hegemonia do periódico *Accounting, Organizations and Society* em ambos os campos estudados e nacionalmente uma preferência pela Revista Contabilidade & Finanças da USP. Assim, encerra-se a análise polifônica dos discursos no campo de contabilidade gerencial e se finda também, a seção da dissertação que se dedicou à análise e discussão dos dados coletados para delinear a produção do saber dos campos de controladoria e de contabilidade gerencial. A próxima seção destina-se a apresentar as conclusões e análises interpretativas à luz da abordagem arqueológica *foucaultiana*, dos dados até então exhaustivamente descritos na presente investigação.

8 CONCLUSÃO

A reflexão sobre a produção do saber em determinado ramo do conhecimento é de suma importância para a sua manutenção e evolução. Nesse sentido, a presente investigação se propôs a analisar a produção do saber nos campos de contabilidade gerencial e controladoria, considerando uma delimitação espaço-temporal. Para alcançar tal objetivo, utilizou-se como base de inspiração e metodologia principal, o processo arqueológico *foucaultiano*, operacionalizado por meio de técnicas bibliométricas e cientométricas de citações, como metodologias auxiliares.

Esta subseção destina-se a apresentar uma análise interpretativa dos dados até então descritos à luz da abordagem arqueológica *foucaultiana*. Para realizar este intento, no presente intróito, faz-se necessário explicar o escopo dessa análise. O intuito durante o decorrer desta investigação foi a de percorrer os mesmos passos dados pelo filósofo francês em seus estudos, guardadas as limitações temporais e documentais, e assim, suspender as unidades aceitas nos campos de controladoria e contabilidade gerencial para evidenciar as dispersões e descontinuidades existentes, para então se poderem verificar as regras de formação discursivas, pelas quais seria possível individualizar um campo e lhe dar autonomia.

Nesse ínterim, analisaram-se os discursos por meio das formações discursivas, tal como Foucault procedeu em suas obras, aos níveis dos objetos, das modalidades enunciativas, do sistema de formação conceitual e das estratégias presentes nas publicações dos campos. Foucault (2004) esclarece que esses quatro níveis não são geradores da individualização dos discursos, mas que uma formação discursiva aparecerá como individualizada quando se puder descrever o conjunto de regras procedentes do entrelaçamento das descontinuidades que determinam a formação dos objetos, operações enunciativas, conceitos e estratégias.

Essas questões interpostas por Foucault servem de explicação para o fato de não haver uma individualização bem definida dos campos de controladoria e contabilidade gerencial, que muitas vezes se interpenetram e seus conteúdos na maioria das vezes se sobrepõem. O que se verifica, nesse sentido, é que a contabilidade gerencial possui um sistema de formações discursivas muito mais homogênea, enquanto na controladoria observa-se uma falta de consonância entre os objetos, enunciados, conceitos e estratégias. Tal fato é

corroborado pela quantidade diversa de bibliografias e artigos tratando de forma ampla a linha investigativa de controladoria e pelos próprios eventos que tem por área temática a controladoria, na qual se aceitam praticamente todas as publicações que não se enquadram em outras áreas temáticas.

Essas considerações podem ser evidenciadas mediante as análises descritivas expostas no decorrer da presente investigação. Primeiramente, quando da análise das formações discursivas ao nível dos objetos, percebeu-se uma grande dificuldade em estabelecer categorizações aos objetos dos campos estudados. Isso é explicado porque não há consenso teórico do que são “controladoria” e “contabilidade gerencial”; dos inúmeros livros pesquisados, em ambos os campos, para a classificação dos objetos, constatou-se uma elevada diversidade de angulações e propostas. Na análise dos objetos, a preocupação não foi em rotular, mas antes, em verificar as regras, a partir das quais foi possível com que esse objeto se formasse. Por exemplo, o objeto *balanced scorecard* foi designado por meio do discurso que o produziu e o que se fala dele, por meio do estabelecimento de regras comuns que o formam e são diferentes de outros objetos também presentes no mesmo campo.

Portanto, os objetos analisados individualmente não condicionam a regularidade dos campos em questão, haja vista, por exemplo, não ser a unidade do objeto *Avaliação de Desempenho Empresarial* que determina a unidade do campo de controladoria; ao contrário, a *Avaliação de Desempenho Empresarial* foi construída pelo que se disse a seu respeito, a partir de uma série de formulações e regras de emergência e transformação desse objeto. Assim sendo, nem a controladoria e nem a contabilidade gerencial são reguladas única e exclusivamente ao nível dos objetos. Porém, há que se considerar a existência de objetos ainda um pouco complexos para categorização nos campos, como por exemplo, *Sistemas de Informação*, que permeiam todo o ambiente empresarial, porém não se tem um consenso da localização exata de que campo emana.

Uma segunda análise levou em consideração o nível das modalidades enunciativas presentes nos campos de controladoria e contabilidade gerencial. Nesse contexto, observou-se que os discursos não apresentaram uma forma regular de encadeamento lógico, ou seja, os campos não possuem um “estilo” único formado pelas instâncias de quem fala; de onde fala e a posição que ocupa. Antes, esses campos são formados por enunciações heterogêneas que em sua dispersão não constituem uma unidade. Tal fato é claramente visível se forem observados os dados descritivos constantes da presente pesquisa, ou seja, os autores mais prolíferos, os

lugares institucionais de onde os discursos são enunciados, os vínculos e as posições formativas dos autores foram altamente dispersos em ambos os campos, não configurando assim, uma regularidade discursiva.

Convém destacar que os constructos dessa pesquisa foram definidos com base na melhor forma de operacionalização e obtenção dos dados analisados, sendo assim, foram mapeadas as autorias das publicações selecionadas para análise como forma de verificação das modalidades enunciativas. Contudo, deve-se recordar que para Foucault (2004) a importância não está no sujeito, mas no discurso. Dessa forma, para o filósofo francês, o discurso é uma função vazia e o autor é o enunciatador que preenche esse espaço que pode ser ocupado por qualquer indivíduo.

Em uma terceira análise, foi efetuado um exame discursivo ao nível do sistema de formação conceitual em controladoria e contabilidade gerencial. Nesse ínterim, constatou-se que também, assim como preconizado por Foucault, os sistemas de formação conceitual não individualizam um campo de saber. Dentre os níveis analisados, este foi o mais indicativo de uma falta de delimitação dos campos analisados, por apresentar um sistema de conceitos dispersos e não ter uma “arquitetura conceitual” básica, de onde se ramificariam outros elementos conceituais. Diante disso, foram analisadas algumas dimensões propostas por Theóphilo e Iudícibus (2005) e Martins e Theóphilo (2009) e observou-se uma elevada dispersão dos sistemas de formação conceitual em ambos os campos.

A primeira dimensão analisada foi referente às tipologias de pesquisa, e nesse caso, observou-se que nos campos pesquisados houve predominância de investigações do tipo levantamento e estudo de caso, que privilegiaram aspectos operacionais, traduzindo uma visão funcionalista das linhas investigativas em questão. Em adição, ressalta-se que as tipologias de pesquisa predominantes podem representar as preferências de pesquisadores que, em função da posição que ocupam (relações de poder) no ambiente acadêmico, acabam influenciando a sua proliferação. Por outro lado, constatou-se a presença de algumas poucas pesquisas classificadas como experimentais e *Grounded Theory*, indicativas de que alguns autores dos campos examinados estão se esforçando para a transformação e mudança de foco das pesquisas, procurando produzir trabalhos mais interpretativos e que suscitem reflexões.

Em termos de dimensão teórica, averiguou-se uma predominância de estudos analíticos, porém um número elevado de pesquisas prescritivas, propondo modelos que sejam

aplicáveis a todas as empresas, ignorando aspectos institucionais, contingenciais, culturais, psicológicos, etc., que também fazem parte da realidade social dos campos analisados. Todas estas análises realizadas ao nível dos conceitos sinalizam o estágio embrionário em que se encontram as investigações dos campos de controladoria e contabilidade gerencial, e por isso, a problemática existente em seu processo de individualização e delimitação.

Em uma análise final, ao nível das estratégias formadoras dos discursos, constatou-se que os campos de controladoria e contabilidade gerencial não possuem uma temática própria, ou seja, não existe uma vertente teórica específica que cuide desses campos. Nesse contexto, observaram-se algumas reflexões acerca de abordagens teóricas próprias da Sociologia, Psicologia, Economia e até mesmos de teorias interpretativas de pensadores como Foucault. Contudo, a maior parte das publicações dos campos foi embasada somente em conceitos, sem sequer citar alguma teoria de base; fato esse que, em conjunto com as evidências da presença de estudos prescritivos e preferência pelas temáticas funcionalistas, explicam a incipiência dos campos de controladoria e contabilidade gerencial. Para encerrar as análises das formações discursivas, foi mapeada a polifonia dos discursos nos campos analisados.

Nesse contexto, observou-se que os campos de controladoria e contabilidade gerencial apresentam também grande dispersão de elementos. Foram mapeadas muitas fontes de referencial teórico, corroborando com as proposições *foucaultianas* de que em um texto, além do espaço ocupado pelo autor, também há inúmeras vozes que o pronunciam, que são as constantes das citações. Além disso, cada referência colocada em uma publicação possui também suas referências e assim sucessivamente, sendo quase impossível chegar-se à gênese dos objetos tratados nos campos analisados. Diante disso, é importante frisar as reflexões contidas nessa análise, de que os campos de controladoria e contabilidade gerencial são compostos por um nexo complexo de relações que, juntamente com as regras de formação dos objetos, enunciados, conceitos e estratégias podem delimitar e fornecer individualização e autonomia aos campos.

Portanto, depois de analisadas as regras de formação dos campos descritos, ainda assim, não foi possível por meio do entrelaçamento desses quatro níveis a obtenção de uma regularidade, devido à alta dispersão e descontinuidade existentes nos campos, fator esse explicativo da falta de delimitação dos campos e da interposição dos conteúdos. Diante dessas exposições reunidas emergem alguns questionamentos, que não se tem a pretensão de responder, mas de deixar em suspenso para futuras reflexões: É necessário a presença de dois

campos, um de controladoria e outro de contabilidade gerencial? E se fossem concentrados todos os objetos, enunciados, conceitos e estratégias sob a égide de apenas um desses campos e o outro fosse suprimido? Ou talvez ainda, por que não são criadas regras de formação para cada um desses campos aos quatro níveis descritos?

Cabe ressaltar que quando se explicita o termo regularidade no campo não se tem a pretensão de constituição de um *corpus*, haja vista que jamais se conseguirá constituir um conjunto de todos os discursos pronunciados em controladoria ou contabilidade gerencial. A intenção é estabelecer um conjunto de regras de funcionamento para a formação dos discursos em seus quatro níveis, interrogando sobre as condições de emergência dos elementos discursivos (FOUCAULT, 2004).

Tais reflexões devem ser ponderadas com cautela, visto que a presente investigação concentra-se em um período de apenas três anos e os documentos analisados foram apenas artigos constantes em *anais* de eventos científicos nacionais. Uma das soluções para uma interpretação mais detalhada desses campos seria uma arqueogenealogia, englobando na pesquisa as concepções de poder que estão por trás das publicações dos campos, por meio de uma análise de discurso crítica. Também poderia se propor uma conversa entre Foucault e as noções de campo, *habitus* e capital de Bourdieu, para mapear essas dimensões, objetivando uma melhora na delimitação dos campos analisados.

Dessa forma, encerram-se a presente seção e também as análises interpretativas propostas nessa dissertação. É importante salientar que este estudo é acima de tudo um convite à reflexão, um chamado à aplicação de técnicas, metodologias e teorias interdisciplinares num ambiente científico conservador e, ainda, dominado por uma visão funcionalista da realidade. Outro fator relevante a ser levado em consideração é a reflexão gerada sobre o conhecimento do conhecimento, ou seja, os campos chegam num estágio tal de publicações e referências que necessitam ter uma visão reflexiva deles mesmos, corroborando com Berger e Luckmann (2008, p. 15) que explicitam que a sociologia do conhecimento, forjado por Scheler, na década de 1920 e estudado posteriormente por Mannheim e Merton, “[...] diz respeito à análise da construção social da realidade”.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. **An Empirical Investigation of The Evolution of Management Accounting Practices**. 2004. Disponível em <http://www.essex.ac.uk/AFM/research/working_papers/WP04-06.pdf>. Acesso em 02. jun. 2008.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 341-355.

ALVARENGA, Lúdia. Bibliometria e arqueologia do saber de Michel Foucault – traços de identidade teórico-metodológica. **Ciência da Informação**, Brasília: v. 27, n. 3, Set./Dez. 1998.

ANPAD – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br>>. Acesso em: 12. jun. 2009.

ANPCONT - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS. Disponível em < <http://www.anpcont.com.br/>>. Acesso em: 12. jun. 2009.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1971.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa. A Controladoria e o Capital Intelectual: Um Estudo Empírico sobre a Gestão. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: n. 41, p. 21-37, Mai./Ago. 2006.

ARAÚJO, Inês Lacerda. **Foucault e a crítica do sujeito**. 2 ed. Curitiba: Editora da UFPR, 2008.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kim. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, p. 675-698, 2003.

BERGER, Peter L.; LUCKMANN, Thomas. **A construção social da realidade**. 28 ed.

Petrópolis: Vozes, 2008.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002, p. 15-38.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da Construção de um Trabalho Monográfico em Contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade** – Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2004, p. 46-75.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da Controladoria em Trabalhos Publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: v. 18, n. 45, p. 22-37, Set./Dez. 2007.

BOURDIEU, Pierre. **O Poder Simbólico**. 12 ed. Rio de Janeiro: Bertrand do Brasil, 2009.

BRUNI, Adriano Leal. **Estatística Aplicada à Gestão Empresarial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BUFREM, Leilah; PRATES, Yara. O saber científico registrado e as práticas de mensuração da informação. **Ciência da Informação**, Brasília: v. 34, n. 2, p. 9-25, Mai./Ago. 2005.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA NETO, Octávio Ribeiro; RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Pesquisa Científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo: v. 45, n. 2, p. 34-45, Abr./Jun. 2005.

CARVALHO, Alexandre Filordi de. **História e Subjetividade no Pensamento de Michel Foucault**. 242f. Tese (Doutorado em Filosofia) - Programa de Pós-Graduação em Filosofia da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007.

CARVALHO, Maria Martha de. Análises Bibliométricas da Literatura de Química no Brasil. **Ciência da Informação**, Rio de Janeiro, v. 4. n. 2, p. 119-141, 1975.

CASTRO, Edgardo. **Vocabulário de Foucault** – Um percurso pelos seus temas, conceitos e autores. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2009.

COASE, Ronald H. The Nature of the Firm. **Economica**. v. 4, n. 16, p. 386-405, Nov. 1937.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORACINI, Maria José. **Um fazer persuasivo: o discurso subjetivo da ciência**. São Paulo: Pontes, 1991.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial – Teoria e Prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DEMO, Pedro. **Metodologia Científica em Ciências Sociais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

DUCROT, Oswald. **O Dizer e o Dito**. Campinas: Pontes, 1987.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada**. 216f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; CRUZ, Ana Paula Capuano da; LOURENÇO, Rosenery Loureiro; ANTONOVZ, Tatiane. Estado da Arte da Pesquisa Contábil: um Estudo Bibliométrico de Periódicos Nacional e Internacionalmente Veiculados entre 2003 e 2007. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais ...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; CRUZ, Ana Paula Capuano da; COSTA, Flaviano; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma Análise Crítico-reflexiva da Compreensão da Adoção dos Artefatos de Contabilidade Gerencial sob uma Lente Alternativa – A Contribuição de Abordagens Organizacionais. **Revista Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 3. n. 5., p. 25-43, Jan./Abr. 2009.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FLICK, Uwe. Introdução à Coleção Pesquisa Qualitativa. In: Gibbs, Graham. **Análise de Dados Qualitativos**. Porto Alegre: Artmed, 2009a.

FLICK, Uwe. **Desenho da Pesquisa Qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009b.

FONSECA, Edson Nery da. **Bibliometria – Teoria e Prática**. São Paulo: Cultrix – Editora da Universidade de São Paulo, 1986.

FOUCAULT, Michel. **A Arqueologia do Saber**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

FREITAS, Maria Ester de. Contexto Social e Imaginário Organizacional Moderno. **Revista**

de Administração de Empresas – RAE, São Paulo, v. 40, n. 2, p. 6–15, Abr./Jun. 2000.

FREZATTI, Fábio. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**, Curitiba. v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan./Jun. 2005.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo. **A Construção da Teoria Institucional nos Estudos Organizacionais no Brasil: o Período 1993-2007**. 299f. Tese (Doutorado em Administração) – Centro de Pesquisa e Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008.

GUERREIRO, Reinaldo; CASADO, Tânia; BIO, Sérgio R. Some reflections on the archetypes in cost accounting: an exploratory study. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 2, n.1, p. 41-54, 2004.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. Em Busca de um Melhor Entendimento da Contabilidade Gerencial através da Integração de Conceitos da Psicologia, Cultura Organizacional e Teoria Institucional. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: Edição Comemorativa, p. 7-21, Set. 2006.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Disponível em: <<http://www.ifac.org/>>. Acesso em: 14. dez. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**. v. 3, n.4, p. 305-360, 1976.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro. Padrões de Produtividade de Autores em Periódicos e Congressos na Área de Contabilidade no Brasil: Um Estudo Bibliométrico. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo.

Anais... São Paulo: FEA/USP, 2006. CD-ROM.

LEYDESDORFF, Loet; VAN DEN BESSELAAR, Peter. Scientometrics and Communication Theory: Towards Theoretically Informed Indicators. v. 38, n.1, p. 155-174, 1997.

LIMA, Regina Célia Montenegro de. Bibliometria: Análise Quantitativa da Literatura como Instrumento de Administração em Sistemas de Informação. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 127-133, Jul./Dez. 1986.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide; DANTAS, Felipe; MULATINHO, Caio; MORANT, Dimmitre. **O Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas**. Recife: Universitária da UFPE, 2006.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

LYRIO, Maurício Vasconcellos Leão; BORBA, José Alonso; COSTA, Jeane Maria da. Controle Gerencial: Delineamento do Perfil Metodológico de uma Amostragem de Publicações Acadêmicas nas Áreas de Administração e Contabilidade de 2000 a 2004. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos – BASE**, v. 4, n. 2, p. 126-136, Mai./Ago. 2007.

MACHADO, Roberto. **Foucault, a ciência e o saber**. 3 ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2006.

MACHADO, Roberto. Introdução: Por uma genealogia do poder. In: FOUCAULT, Michel. **Microfísica do Poder**. 23 ed. São Paulo: Edições Graal, 2007, p. VII-XXIII.

MACIAS-CHAPULA, Cesar A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 134-140, Mai./Ago. 1998.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa. **Construção do Saber no Programa de Doutorado em Contabilidade no Brasil: Plataformas Teóricas e Motivações**. 98f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

MALMI, Teemu; BROWN, David A. Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p.287-300, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTIN, Nilton Cano. Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: n. 28, p.7-28, Jan./Abr. 2002.

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lílían Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. Governança Empresarial, Riscos e Controles Internos: A Emergência de um Novo Modelo de Controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: n. 34, p. 7-22, Jan./Abr. 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso** – Uma Estratégia de Pesquisa. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. Produção Científica em Contabilidade no Brasil: Dez “Pecados” mais Frequentes. In: LOPES, Jorge; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org). **Educação Contábil**: Tópicos de Ensino e Pesquisa. São Paulo: Atlas, 2008, p. 1-14.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, Evandir; WEFFORT, Elionor Farah Jreige; HOLANDA, Victor Branco de. Amostragem. In: CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos Renato (Org). **Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração**: Contabilometria. São Paulo: Atlas, 2004, p. 19-74.

MENDONÇA NETO, Octávio R.; RICCIO, Edson L.; SAKATA, Marici C. G. Dez Anos de Pesquisa Contábil no Brasil: Análise dos Trabalhos apresentados nos EnANPADs de 1996 a 2005. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, São Paulo, v. 49, n. 1, p. 62-73, Jan./Mar. 2009.

MIA, Lokman. The Evolution of Management Accounting. WP, **Griffith University**, 1998. Disponível em <http://www.griffith.edu.au/ins/collections/proflects/mia98.pdf>. Acesso em 02/02/2009.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria**: Análise Financeira, Planejamento e Controle Orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008.

MOREL, Regina Lúcia de Moraes; MOREL, Carlos Médicis. Um estudo sobre a produção científica brasileira, segundo os dados do Institute for Scientific Information (ISI). **Ciência da Informação**, Rio de Janeiro, v. 6. n. 2, p. 99-109, 1977.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: Seu Papel na Administração de Empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O Suporte Informacional da Controladoria para o Processo Decisório da Distribuição Física de Produtos. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: n. 31, p. 45-65, Jan./Abr. 2003.

NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel; MARTINS, Gilberto de Andrade. Análise Epistemológica da Produção Científica em Contabilidade Gerencial no Brasil. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 33., 2009, São Paulo. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2009. CD-ROM.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. Prefácio. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org). **Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009a, p. xiii-xiv.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. O Ambiente da Área de Controladoria. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org). **Controladoria: Um Enfoque na Eficácia Organizacional**. São Paulo: Atlas, 2009b, p. xiii-xiv.

NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. **A Gaia Ciência**. São Paulo: Martin Claret, 2002.

NORONHA, Daisy Pires. Análise das citações das dissertações de mestrado e teses de doutorado em saúde pública (1990-1994): estudo exploratório. **Ciência da Informação**, Brasília: v. 27, n. 1, p. 66-75, Jan./Abr. 1998.

OLIVEIRA, Marcelle Collares. Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: n. 29, p. 68-86, Mai./Ago. 2002.

OTLET, Paul. O Livro e a Medida Bibliométrica. In: FONSECA, Edson Nery da (Org). **Bibliometria: Teoria e Prática**. São Paulo: Cultrix – Editora da Universidade de São Paulo, 1986.

OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 289-299, 1994.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA, Octavio R.; LIMA, Mariana Ponciano. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 2, n. 2, p. 55-70, Jan./Abr. 2008.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; FREZATTI, Fábio; MENDONÇA NETO, Octávio Ribeiro de; CARDOSO, Ricardo Lopes. Uso do Sistema de Controle Gerencial e Desempenho: Um Estudo em Empresas Brasileiras sob a Perspectiva da Resources-Based View. In: CONGRESSO IAAER- ANPCONT (3 rd) INTERNATIONAL ACCOUNTING CONGRESS, 3., 2009, São Paulo. **Anais ...** São Paulo, ANPCONT, 2009. CD-ROM.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, Estrutura e Aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PECI, Alketa; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; CLEGG, Stewart R. A Construção do “Real” e Práticas Discursivas: o Poder nos Processos de Institucionaliz(ação). **Revista de Administração Contemporânea – RAC**, v. 10. n. 3, p. 51-71, Jul./Set., 2006.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 46 - 75.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. Um Estudo de Caso Envolvendo Business Intelligence como Instrumento de Apoio à Controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: Edição 30 Anos de Doutorado, p. 69-83, Jun. 2007.

RESENDE, Viviane de Melo; RAMALHO, Viviane. **Análise de Discurso Crítica**. São Paulo: Contexto, 2006.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICCIO, Edson Luiz; MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Movimentos de Teorias em Campos Interdisciplinares: a Inserção de Michel Foucault na Contabilidade. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**, 2 Edição Especial, p. 11-32, 2007.

RODRIGUES, Adriano; GOMES, Josir Simeone. Um Estudo Exploratório sobre Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas do Setor de Serviços. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29, 2005, Distrito Federal. **Anais ... Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM**.

RODRIGUES, Maria da Paz Lins. Citações nas dissertações de mestrado em ciência da informação. **Ciência da Informação**, Brasília: v. 11, n. 1, p. 35-61, 1982.

ROSSONI, Luciano. **A Dinâmica de Relações no Campo da Pesquisa em Organizações e Estratégia no Brasil: Uma Análise Institucional**. 296 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006.

SA, Mychelle Celeste Batista de; BERDEJO, Ludwig Agurto. A conexão entre o uso dos sistemas de controle gerencial e as competências organizacionais: um ensaio sob a perspectiva da resource-based view. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO

NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais ...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

SÁ, Antonio Lopes de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1971.

SANTOS, Ademilson R. dos; ALMEIDA, Lauro B. de; CROZATTI, Jaime. Considerações sobre o Processo de Institucionalização de Área Organizacional de Controladoria: Uma Abordagem de Interação da Visão da Psicologia Humana, Cultura Organizacional à Teoria Institucional. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais ...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

SILVA, Alzira Karla Araújo da; LIMA, Izabel França de; ARAÚJO, Carlos Alberto Ávila. Desvelando a interdisciplinaridade da ciência da informação: o enfoque dos alunos do PPGCI/UFG. **Ciência da Informação**, Brasília: v. 38, n. 1, p. 31-44, Jan./Abr. 2009.

SOUZA, Marcos A.; LISBOA, Lázaro P.; ROCHA, Welington. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**, São Paulo: n. 32, p. 40

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras**. 116 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2006.

SOUTES, Dione Olesczuk; GUERREIRO, Reinaldo. Uma Investigação do Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

THEÓPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Uma Análise Crítico-Epistemológica da Produção Científica em Contabilidade no Brasil. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29., 2005, Distrito Federal. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

THIRY-CHERQUES, Hermano Roberto. **Métodos Estruturalistas: Pesquisa em Ciências da Gestão**. São Paulo: Atlas, 2008.

VANDRESEN, Daniel Salésio. **O Discurso como um Elemento de Articulação entre a Arqueologia e a Genealogia de Michel Foucault**. 111f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) - Programa de Pós-Graduação em Filosofia da Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE. Toledo, 2008.

VANTI, Nadia Aurora Peres. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento.

Ciência da Informação, Brasília: v. 31, n. 2, p. 152-162, Mai./Ago. 2002.

VANZ, Samile Andréa de Souza; CAREGNATO, Sônia Elisa. Estudos de Citação: uma ferramenta para entender a comunicação científica. **Em Questão**, Porto Alegre: v. 9, n. 2, p. 295-307, Jul./Dez. 2003.

VANZ, Samile Andréa de Souza. **A produção discente em comunicação**: análise das citações das dissertações defendidas nos programas de pós-graduação do Rio Grande do Sul. 146f. Dissertação (Mestrado em Comunicação e Informação) – Faculdade de Biblioteconomia e Comunicação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2004.

VIANA, Cibílis da Rocha. **O Estudo da Gestão na Contabilidade: Alguns aspectos em que pode ter útil desenvolvimento**. Porto Alegre: Imprensa Universitária, 1962.